

Technická univerzita v Liberci
Hospodářská fakulta

Studijní program: N 6208 Ekonomika a management
Studijní obor: Podniková ekonomika

Komparace finančního výkaznictví dle české legislativy a IFRS

Comparison of Financial Reporting under Czech Legislation and IFRS

DP-HF-KFU-2009-09

JAROSLAV DRBOHLAV

Vedoucí práce: Ing. Olga Malíková, Ph.D.
Katedra financí a účetnictví

Konzultant: Ing. Libor Holý,
ASPEKT HM a. s.

Počet stran 75

Počet příloh 6

Datum odevzdání 22. 05. 2009

Prohlášení

Byl jsem seznámen s tím, že na mou diplomovou práci se plně vztahuje zákon č.121/2000 Sb. o právu autorském, zejména § 60 – školní dílo.

Beru na vědomí, že Technická univerzita v Liberci (TUL) nezasahuje do mých autorských práv užitím mé diplomové práce pro vnitřní potřebu TUL.

Užiji-li diplomovou práci nebo poskytnu-li licenci k jejímu využití, jsem si vědom povinnosti informovat o této skutečnosti TUL; v tomto případě má TUL právo ode mne požadovat úhradu nákladů, které vynaložila na vytvoření díla, až do jejich skutečné výše.

Diplomovou práci jsem vypracoval samostatně s použitím uvedené literatury a na základě konzultací s vedoucím diplomové práce a konzultantem.

V Liberci, 22. 05. 2009

vlastnoruční podpis

Poděkování

Na tomto místě bych rád poděkoval mé vedoucí práce paní Ing. Olze Malíkové, Ph.D. za její připomínky, rady a odborné vedení diplomové práce. Dále bych rád poděkoval svému konzultantovi panu Ing. Liborovi Holému za poskytnutí podkladů a odborných rad a poznatků z praxe. V neposlední řadě také mým rodičům, kteří mě během celého mého studia podporovali jak finančně tak psychicky.

Anotace

Diplomová práce je zaměřena na porovnání české legislativy a IFRS v případě vykazování dlouhodobých hmotných a nehmotných aktiv. První kapitola pojednává o podmínkách vykazování jednotlivých složek rozvahy a výkazu zisku a ztráty, jak z pohledu české legislativy, tak z pohledu IFRS, a následuje jejich srovnání. V druhé kapitole je zachycena problematika dlouhodobého hmotného majetku opět z pohledu české legislativy a IFRS, která je zakončena jejich porovnáním. Třetí kapitola obsahuje problematiku dlouhodobého nehmotného majetku, která je také popsána z hlediska české legislativy a IFRS, a také zakončena jejich komparací. Čtvrtá kapitola je zaměřena na praktickou aplikaci dvou rozdílných přístupů při vykazování dlouhodobého hmotného majetku v konkrétních podmínkách.

Klíčová slova

Účetní závěrka, Rozvaha, Výkaz zisku a ztráty, Dlouhodobá hmotná aktiva, Dlouhodobá nehmotná aktiva, IFRS, česká legislativa.

Annotation

The purpose of this paper is comparison Czech legislation and International Financial and Reporting Standards (IFRS) in the case of presenting financial data Tangible fixed assests and Intangibles fixed assests. The First chapter is focused on conditions of presenting financial data Balance Sheet, and Profit and Loss Statement under Czech legislation and IFRS followed by its comparison. In the second and third chapter Tangible and Intangible fixed assests under Czech legislation and IFRS are compared. The fourth chapter is focused on practical application of two different approaches of presenting financial data of Tangible fixed assests in real conditions.

Keywords

Accounting Books Closing, Balance Sheet, Profit and Loss Statement, Tangible fixed assests, Intangibles fixed assests, IFRS, Czech Legislation

Obsah

| | |
|---|-----------|
| Obsah | 7 |
| Seznam použitých zkratk a symbolů..... | 8 |
| Seznam tabulek | 9 |
| Úvod | 10 |
| 1. Komparace finančního výkaznictví dle české legislativy a IFRS – koncepční rámec | |
| - uživatelé, cíle a součásti účetní závěrky | 12 |
| 1.1 Základní podmínky pro sestavení účetní závěrky | 17 |
| 1.2 Kvalitativní charakteristiky účetní závěrky | 18 |
| 1.3 Definice a rozpoznání základních prvků účetní závěrky | 20 |
| 2. Komparace dlouhodobých hmotných aktiv dle české legislativy a IFRS..... | 25 |
| 2.1 Definice pojmu dlouhodobé hmotné aktivum | 26 |
| 2.2 Vstupní ocenění | 31 |
| 2.3 Následné výdaje (technické zhodnocení, opravy) | 34 |
| 2.4 Přecenění | 36 |
| 2.5 Odpisy dlouhodobého hmotného majetku | 37 |
| 2.6 Likvidace a vyřazení dlouhodobého hmotného aktiva | 41 |
| 3. Komparace dlouhodobých nehmotných aktiv dle české legislativy a IFRS..... | 43 |
| 3.1 Rozpoznání, definice nehmotného aktiva..... | 45 |
| 3.2 Způsoby nabytí nehmotného majetku a jeho ocenění | 48 |
| 3.3 Následné výdaje – technické zhodnocení | 52 |
| 3.4 Ocenění navazující na prvotní uznání – přeceňování nehmotného majetku | 53 |
| 3.5 Amortizace dlouhodobého nehmotného majetku | 54 |
| 3.6 Likvidace a vyřazení..... | 56 |
| 4. Aplikační část..... | 57 |
| 4.1 Představení společnosti D.H.S. | 57 |
| 4.2 Popis postupu při transformaci konsolidované účetní závěrky společnosti D.H.S., s. r. o. do IAS/IFRS 2008 | 58 |
| 4.2.1 Definování základních prvků účetních výkazů | 58 |
| 4.2.2 Provedení úprav týkajících se vykázaných výnosů. | 58 |
| 4.2.3 Provedení úprav týkajících se vykázaných nákladů. | 59 |
| 4.2.4 Provedení úprav týkajících se aktiv | 59 |
| 4.2.5 Provedení úprav týkajících se pasiv | 59 |
| 4.2.6 Provedení úprav vyplývajících z odlišného postupu v účtování leasingů v české praxi a podle zásad platných pro IAS/IFRS. | 60 |
| 4.2.7 Provedení úprav vyplývajících z odlišného postupu ve způsobu odepisování hmotného majetku v české praxi a podle zásad platných pro IAS/IFRS..... | 64 |
| 4.2.8 Posouzení otázky přecenění pozemků, budov a zařízení v duchu zásad platných pro IAS/IFRS..... | 66 |
| 4.3 Transformační tabulka – rozdílnosti účetních výkazů společnosti D.H.S., s. r. o..... | 66 |
| Závěr | 70 |
| Seznam použité literatury | 73 |
| Přílohy | 75 |

Seznam použitých zkratek a symbolů

| | |
|----------|---|
| Apod. | a podobně |
| Atd. | a tak dále |
| č. | číslo |
| ČUS | Český účetní standard |
| D.H.S. | Data, Hardware, Software |
| dle | podle |
| IAS | International Accounting Standards |
| IFRS | International Financial Reporting Standards |
| Kč | korun českých |
| např. | například |
| resp. | respektive |
| s. | strana |
| Sb. | sbírka |
| s. r. o. | společnost s ručením omezeným |
| str. | strana |
| Tis. | tisíc |
| Tzn. | to znamená |
| tzv. | takzvaný |
| USA | United states of America |
| US GAAP | United States Generally Accepted Accounting Principles |
| viz. | vzhledni |
| vyd. | vydání |
| www | Word wibe web |
| [] | hranaté závorky použité pro označení citací |
| () | kulaté závorky použité pro doplnění textu |
| / | lomeno |
| - | pomlčka |
| „“ | uvozovky použité pro označení neoficiálního názvu a přímého citování z literatury |

Seznam tabulek

| | |
|---|----|
| Tabulka 1 Uživatelé účetní závěrky a jejich informační potřeby | 13 |
| Tabulka 2 České účetní standardy | 15 |
| Tabulka 3 Národní úpravy problematiky aktivace úroků do ceny majetku | 32 |
| Tabulka 4 Porovnání odepisování majetku | 40 |
| Tabulka 5 Náklady na výzkum..... | 43 |
| Tabulka 6 Stanovení vstupní hodnoty leasingu | 62 |
| Tabulka 7 Leasing podle ČUS..... | 63 |
| Tabulka 8 Leasing podle IFRS | 63 |
| Tabulka 9 Srovnání odpisů dle IFRS a ČUS | 65 |
| Tabulka 10 IAS úpravy transformované výsledovky za rok 2008 společnosti D.H.S. | 67 |
| Tabulka 11 IAS úpravy transformované rozvahy za rok 2008 společnosti D.H.S..... | 68 |

Úvod

Diplomová práce je vypracována na téma „Komparace finančního výkaznictví dle české legislativy a IFRS“, která je podrobněji zaměřena na vykazování dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku.

S růstem globalizace roste význam Mezinárodních účetních standardů (dále je pro tyto standardy používána zkratka IAS/IFRS) a snaha o harmonizaci účetnictví. V roce 2002 vstoupilo v platnost nařízení Evropského parlamentu a Rady o aplikaci Mezinárodních účetních standardů, na základě kterého musí účetní jednotky povinně sestavovat konsolidovanou účetní závěrku v souladu s IAS/IFRS. Nařízení uvádí, že podniky emitující veřejně obchodovatelné papíry, jsou povinny sestavovat konsolidovanou účetní závěrku v souladu s IAS/IFRS. Dále je v něm uvedeno, že konsolidovanou účetní závěrku v souladu s IAS/IFRS nemusí sestavovat podniky, emitující pouze dluhové cenné papíry a podniky, které používaly jiné mezinárodní účetní standardy do doby vstoupení platnosti nařízení. Avšak od roku 2007 jsou i tyto podniky povinny používat IAS/IFRS.

Česká legislativa je tímto nařízením přímo ovlivněna v zákoně č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále jen zákon o účetnictví), který uvádí, že účetní jednotka, která emituje cenné papíry registrované na regulovaném trhu cenných papírů v členských státech Evropské unie, použije pro sestavení individuální a konsolidované účetní závěrky IAS/IFRS.[5]

I když se na první pohled může zdát, že výkazy vyhotovované v jednotlivých zemích jsou z hlediska jejich formy a popisu jednotlivých položek shodné, není tomu tak a existují zde rozdílnosti. Odlišnosti mezi jednotlivými výkazy nastávají z důvodů různých faktorů, jako jsou ekonomické, sociální, právní či kulturní faktory. K rozdílnostem také vede odlišná definice konečných uživatelů a z toho vyplývající požadavky na informace.

Dochází tedy k tomu, že jednotlivé výkazy se liší v těchto aspektech:

- ve vymezení cíle účetního výkaznictví, vztahu mezi účetnictvím a daněmi,
- v definici prvků účetních výkazů,

- v kritériích pro uznání, ocenění a vykázání jednotlivých prvků účetních výkazů,
- v účetních zásadách, které slouží pro vyhotovení účetních výkazů.[4]

V posledních letech tedy dochází k harmonizaci účetnictví, která probíhá ve třech liniích: harmonizace v rámci Evropské unie, harmonizace v USA – US GAAP, celosvětová harmonizace prostřednictvím IAS/IFRS. Cílem harmonizace je potom, aby k těmto rozdílům nedocházelo a účetnictví jednotlivých zemí bylo srovnatelné.

IAS/IFRS tvoří rozsáhlou kapitolu a výrazně se liší od české legislativy. Jednotlivé standardy jsou zaměřeny na určité oblasti účetnictví. Nelze je však chápat odděleně, neboť jsou vzájemně propojeny a navazují na sebe. Tvoří ucelený soubor pravidel. Největší rozdílnost IAS/IFRS a české legislativy je v oblasti majetku.

Majetek je v IAS/IFRS upravován několika standardy. Cílem diplomové práce je porovnat dva různé účetní systémy a popsat jejich vliv na položky finančních výkazů. Účelem práce je pak poukázat na největší rozdíly, které se objevují v kapitolách majetku, jak již bylo zmíněno. Případy, které jsou v pojetí těchto dvou účetních systémů odlišné, jsou formulovány tak, aby byl viditelný dopad důsledků pro uživatele účetních informací a to, jak tyto rozdíly ovlivňují účetní výkazy. Srovnání vybrané problematiky je strukturované dle věcného pohledu na části odpovídající fázím aktiva v podniku – pořízení, užívání a likvidace. Ve všech kapitolách je nejdříve popsán IAS/IFRS, poté česká legislativa a srovnání obou přístupů.

1. Komparace finančního výkaznictví dle české legislativy a IFRS – koncepční rámec - uživatelé, cíle a součásti účetní závěrky

Dle IAS/IFRS

Koncepční rámec je důležitou částí IAS/IFRS. Mezinárodní účetní standardy vycházejí z koncepčního rámce, ve kterém jsou stanoveny základní účetní zásady a předpoklady, základní prvky účetní závěrky – aktiva, závazky, vlastní kapitál, výnosy a náklady, základní východiska pro účetní závěrku a vykázání výsledků (tzn. kritéria pro uznání a vyjádření základních prvků účetní závěrky a jejich oceňování). Standardy nestanovují ani postupy účtování ani žádné účtové osnovy, ale řeší způsoby vykazování výsledků. Všechny tyto požadavky, zásady a definice velmi ovlivňují obsah informací zveřejňovaných v účetní závěrce.

Obsah/základ koncepčního rámce:

- stanovení cíle účetního výkaznictví a vymezení uživatelé účetní závěrky,
- z toho vyplývající požadavky na účetní informace,
- základní předpoklady sestavení účetní závěrky,
- kvalitativní charakteristiky účetní závěrky,
- definice základních prvků účetních výkazů, jejich rozpoznání a ocenění,
- pojetí kapitálu a jeho uchování.[4]

Následující tabulka uvádí jednotlivé uživatele účetní závěrky a jejich požadavky na poskytované informace.

Tabulka 1 Uživatelé účetní závěrky a jejich informační potřeby

| Uživatel | Požadované informace |
|------------------------|--|
| Investor | Informace o zisku, rentabilitě investic, riziku spojeném s investicí, atd. |
| Zaměstnanci | Stabilita podniku, ziskovost, schopnost dlouhodobé vyplácet mzdy, poskytovat pracovní příležitosti, atd. |
| Dodavatel či odběratel | Solventnost podniku a perspektiva dlouhodobého obchodního styku. |
| Stát | Statistické údaje o činnosti podniku, informace pro vyčíslení daní, atd. |
| Veřejnost | Informace týkající se perspektivy zaměstnání. |

Pramen: Vlastní zpracování v souladu s DVOŘÁKOVÁ, D. Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS. 2. vyd. Brno: Computer Press, 2008. ISBN 978-80-251-1950-1. str 15.

Všichni tito uživatelé požadují, aby z účetních výkazů vyčetli pravdivé informace o: finanční pozici podniku, výkonnosti a efektivnosti podniku, změnách ve finanční pozici podniku.

Uživatelé by pak měli mít k dispozici další podrobnější informace, aby mohli provádět lépe svá investiční, případně i jiná rozhodnutí, jako jsou: informace o struktuře zisku/ztráty, informace o změnách ve vlastním kapitálu a jejich příčiny.

Mezi základní složky účetní závěrky potom patří: rozvaha, výsledovka, výkaz o změnách vlastního kapitálu, cash flow, komentář k účetním výkazům.[1]

Dle české legislativy

Česká legislativa přesně nedefinuje koncepční rámec účetnictví v žádné právní normě. Základní právní rámec regulace účetnictví v České republice je dán především zákonem č. 563/1991 Sb, o účetnictví. Tento zákon o účetnictví definuje základní požadavky na obsah účetní závěrky a výroční zprávy, způsob sestavení účetní závěrky, náležitosti účetních záznamů a účetních dokladů. Dále stanovuje požadavky na zveřejnění, podmínky sestavení

konsolidované závěrky. Obsahem zákona jsou i základní definice způsobu oceňování jednotlivých složek majetku a závazků.

Na zákon o účetnictví navazuje vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení tohoto zákona. Vyhláška definuje:

- rozsah účetní závěrky,
- obsahové vyvezení některých položek rozvahy a výkazu zisku a ztráty,
- obsahové vymezení přílohy k účetní závěrce,
- vymezení přehledu o peněžních tocích, změnách vlastního kapitálu,
- bližší popis účetních metod,
- požadavky na konsolidovanou účetní závěrku,
- směrnou účtovou osnovu (závazné použití skupin účtů).[5]

Poslední složkou české právní úpravy účetnictví jsou České účetní standardy, které uvádí následující tabulka číslo dva.

Tabulka 2 České účetní standardy

| Číslo standardu | Název Českého účetního standardu pro podnikatele |
|------------------------|---|
| 001 | Účty a zásady účtování na účtech |
| 002 | Otevírání a uzavírání účetních knih |
| 003 | Odložená daň |
| 004 | Rezervy |
| 005 | Opravné položky |
| 006 | Kursově rozdíly |
| 007 | Inventarizační rozdíly a ztráty v rámci norem přirozených úbytků zásob |
| 008 | Operace s cennými papíry a podíly |
| 009 | Deriváty |
| 010 | <i>Zrušen</i> |
| 011 | Operace s podnikem |
| 012 | Změny vlastního kapitálu |
| 013 | Dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek |
| 014 | Dlouhodobý finanční majetek |
| 015 | Zásoby |
| 016 | Krátkodobý finanční majetek a krátkodobé bankovní úvěry |
| 017 | Zúčtovací vztahy |
| 018 | Kapitálové účty a dlouhodobé závazky |
| 019 | Náklady a výnosy |
| 020 | Konsolidovaná účetní závěrka |
| 021 | Některé postupy v účetnictví při vyrovnání, nuceném vyrovnání, konkursu a likvidaci |
| 022 | Postup v účetnictví a při inventarizaci majetku a závazků při převodech majetku státu na jiné osoby |
| 023 | Přehled o peněžních tocích |

Pramen: Vlastní zpracování v souladu s Účetnictví podnikatelů. Audit. UZ č. 707. Ostrava: Sagit, 2009. str. 101.

Uživatelé účetní závěrky v případě české úpravy jsou shodné, s tím rozdílem, že mezinárodní úprava se zaměřuje na investory a česká účetní jednotky se snaží vykázat co nejlepší výsledek z hlediska daňového. Podle toho jsou ovlivňovány a přizpůsobovány informace uváděné v účetní závěrce.

Účetní závěrka se skládá dle § 18, odst. 1 zákona o účetnictví z rozvahy, výkazu zisku a ztráty, přílohy. Účetní závěrka může také obsahovat přehled o peněžních tocích a o změnách vlastního kapitálu.¹

Složky účetní závěrky jsou stejné. Výjimku tvoří přílohy k účetním výkazům, které jsou v případě mezinárodní úpravy pojmenovány jako komentář k účetní výkazům.[5]

Největší rozdílnost v této oblasti nastává v tom, že česká úprava nemá definovaný koncepční rámec účetnictví, jako tomu je v případě IAS/IFRS.

Mezi největší problémy českého účetnictví pak patří fakt, že je ovlivněn nejen zákonem o účetnictví, ale také obchodním zákoníkem a daňovými zákony. Existuje zde silná provázanost, která ovlivňuje účetnictví. Dochází k tomu, že hospodářský výsledek podle české úpravy zůstává nadále základem pro výpočet daně z příjmu, na místo toho, aby věrně zobrazoval hospodaření účetní jednotky, jako to vyžadují IAS/IFRS.

Česká legislativa pak používá převážně různé výčty nařízení a povinností formou zákonů, kdežto mezinárodní úprava popisuje přesněji své požadavky na účetnictví a způsoby jak vykazovat jednotlivé položky.

¹ Pozn.: S účinností od 1. ledna 2010, z. č. 304/2008 Sb., budou muset vybrané účetní jednotky povinně sestavovat přehled o peněžních tocích a změnách vlastního kapitálu.

1.1 Základní podmínky pro sestavení účetní závěrky

Dle IAS/IFRS

Mezi základní podmínky, stanovené koncepčním rámcem pro sestavení účetní závěrky, patří dva primární pilíře: akruální báze a předpoklad trvání podniku. Akruální báze znamená, že účetní skutečnosti jsou zachyceny v období, kdy k nim dochází, tzn. se kterým věcně a časově souvisí, nikoliv v období, kdy dochází k realizování peněžních toků, které s nimi souvisí. To způsobuje potřebu časově rozlišovat výdaje a příjmy, tvořit dohadné položky a rezervy.

Hospodářský výsledek zjištěný na akruální bázi tzn. rozdíl výnosů a nákladů, lépe odráží výkonnost podniku za dané účetní období, než hospodářský výsledek zjištěný na peněžní bázi tzn. rozdíl příjmů a výdajů. Proto je předpoklad akruální báze celosvětově uznáván a přijímán.

Předpoklad trvání podniku vyplývá z toho, že:

- podnik nezvažuje ukončení své činnosti,
- nemusí likvidovat nebo podstatně zužovat rozsah podnikatelské činnosti a
- bude pokračovat v podnikatelské činnosti v dohledné budoucnosti.

Tento předpoklad musí být účetní jednotka schopna objektivně posoudit. Pokud má pochybnosti o tom, že podnik nebude dále trvat, musí tuto skutečnost zveřejnit. To znamená, že v případě nesplnění tohoto předpokladu, musí vedení podniku sestavit účetní závěrku v souladu s touto skutečností, zveřejnit tento závěr a důvody, které vedly k pravděpodobnému ukončení činnosti.[4]

Dle české legislativy

Mezinárodní účetní standardy stanovují dva základní pilíře pro sestavení účetní závěrky. Tzn. akruální bázi a předpoklad trvání podniku. Tyto požadavky jsou též uvedeny v české právní úpravě.

Předpoklad trvání podniku je zakotven v § 7, odst. 3 zákona o účetnictví a uvádí: „Účetní jednotka je povinna použít účetní metody způsobem, který vyhází z předpokladu, že bude nepřetržitě pokračovat ve své činnosti a že u ní nenastává žádná skutečnost, která by ji omezovala nebo ji zabraňovala v této činnosti pokračovat i v dohledné budoucnosti.“²

V případě, že má firma informaci, že daná skutečnost nastane, je povinna používat metody způsobem odpovídajícím této skutečnosti. Daný způsob musí uvést v příloze účetní závěrky.

Akruální báze je uvedena v § 3, odst. 1 zákona o účetnictví, kde je uvedeno: „Účetní jednotky účtují podvojnými zápisy o skutečnostech, které jsou předmětem účetnictví, do období, s nímž tyto skutečnosti časově a věcně souvisí...; přitom o veškerých nákladech a výnosech účtují bez ohledu na okamžik jejich zaplacení nebo přijetí...“³[5]

V otázce základních předpokladů pro sestavení účetní závěrky dochází mezi českou a mezinárodní úpravou ke shodě. Obě dvě úpravy uvádějí jako základní předpoklady sestavení účetní závěrky akruální bázi a trvání podniku s tím, rozdílem, že v případě české úpravy se nejedná o jejich přesné pojmenování, jak je tomu v případě IAS/IFRS, ale jsou v české legislativě uvedeny opisem.

1.2 Kvalitativní charakteristiky účetní závěrky

Dle IAS/IFRS

Kvalitativní charakteristiky účetní závěrky jsou jedním ze základních prvků koncepčního rámce. Mezi nejdůležitější patří:

1. Relevance - Informace, které poskytují účetní výkazy, mají uspokojit informační potřeby uživatelů a umožnit jim hodnotit minulé, současné nebo budoucí události.

²Účetnictví podnikatelů. Audit. UZ č. 707. Ostrava: Sagit, 2009. ISBN 978-80-7208-722-8. 6 s.

³ KOVANICOVÁ, D., *Abeceda účetních znalostí pro každého*, 12. vyd. Praha: Polygon, 2005. ISBN 978-80-7208-723-5. 340 s.

Relevanci informací ovlivňuje jejich podstata a významnost. Informace je významná, pokud její vynechání či zkreslení v účetních výkazech vede k ovlivnění ekonomického rozhodnutí uživatelů.

2. Spolehlivost - Informace musí být spolehlivá, aby byla užitečná. Informace je spolehlivá, pokud neobsahuje závažnou chybu či zkreslení a zobrazuje věrně to, co má vyjadřovat.
3. Srozumitelnost – Aby uživatel porozuměl účetním výkazům, musí být informace podány jednoduše, jasně a logicky. Samozřejmě se také předpokládá určitá úroveň znalostí z oblasti účetnictví u uživatelů účetní závěrky.
4. Srovnatelnost – má základní význam pro uživatele účetních informací. Dochází ke srovnávání informací jak v časovém horizontu (analýza trendů dalšího vývoje), tak mezi podobnými podniky (zhodnocení pozice podniků).

Srovnatelnost informací se zajišťuje soudržností účetních metod a postupů, kontinuitou vykazovaných položek (neměnnost obsahu a způsobu ocenění položky).[1]

Dle české legislativy

Kvalitativní charakteristiky jsou v případě české úpravy zachyceny § 8 zákona o účetnictví. Je v něm uvedeno, že účetní jednotka musí vést účetnictví správně, úplně, průkazně, srozumitelně, přehledně a způsobem, který zaručí trvání účetních záznamů.

Podle zákona o účetnictví je účetnictví firmy správné, jestliže je její účetnictví vedeno v souladu s tímto zákonem, s ostatními právními předpisy a neobchází jejich účel.

Účetnictví firmy je úplné, jestliže došlo v daném účetním období k zaúčtování všech účetních případů, které měli být zaúčtovány v účetních knihách, a došlo k sestavení účetní závěrky.

Pokud jsou všechny účetní záznamy účetnictví průkazné a účetní jednotka provedla inventarizaci, jedná se o průkazné účetnictví firmy.

Účetnictví je srozumitelně v případě, že umožňuje jednotlivě a v souvislostech spolehlivě a jednoznačně určit obsah účetních případů, záznamů. Česká legislativa nemá v zákoně zakotveny všechny charakteristiky, které uvádí mezinárodní úprava. Uvádí pouze čtyři charakteristiky a jsou to správnost, úplnost, průkaznost a srozumitelnost.[5]

1.3 Definice a rozpoznání základních prvků účetní závěrky

Dle IAS/IFRS

Rozpoznání prvku účetní závěrky je proces, kdy dochází k vykázání položky v rozvaze nebo výsledovce dle požadavků definic základních prvků účetní závěrky. Položka může mít podstatné rysy daného prvku, avšak nesplňuje-li kritéria pro uznání, nevykazuje se v účetní závěrce (lze ji uvést v komentáři).

A. Základní prvky rozvahy (vztah k finanční pozici):

1. Aktiva

Majetek se vykáže jako aktivum v případě, že se jedná o zdroj, který je podnikem kontrolovaný (nemusí být nutně vlastněn), který je výsledkem minulých událostí a z kterého má podnik budoucí ekonomický prospěch. Jako další požadavky na uznání aktiva uvádí koncepční rámec to, že daný budoucí ekonomický prospěch musí být dostatečně jistý a aktivum je spolehlivě ocenitelné.

Jak je patrné z definice, předpokladem pro uznání aktiva jsou:

- budoucí ekonomický prospěch – tzn. přímý nebo nepřímý tok peněz do podniku. (Aktivum používané k výrobě, poskytování služeb, směna aktiva, rozdělení aktiva mezi vlastníky podniku).
- Výsledek minulých skutečností – Aktivum je běžně získáváno nákupem či vlastní výrobou, avšak nárůstu aktiv lze docílit i jinými skutečnostmi. Pokud podnik vynaloží prostředky na získání aktiva a toto aktivum nesplňuje základní definici, nelze konstatovat, že se jedná o pořízení aktiva. Na druhé straně neznámá, že

pokud podnik nevynaložil prostředky, že daná složka majetku nesplňuje definici např. dar, dotace.

- Spolehlivost ocenění – Položka v rozvaze musí být spolehlivě ocenitelná a často se k tomu používají odborné odhady, které jsou samozřejmě v souladu s účetními zásadami. Pokud nelze hodnotu položky odhadnout, nelze ji vykázat v rozvaze.

2. Závazky

Závazek je v IAS/IFRS definován jako nynější povinnost, která vznikla na základě minulých skutečností a díky jejímu vypořádání dojde k odtoku ekonomického prospěchu (aktiva) z podniku.

Aby došlo k uznání a vykázání závazku v rozvaze, musí být vysoce pravděpodobné, že vypořádání závazku vyvolá odliv nositelů ekonomického prospěchu (tzn. aktiv – nejčastěji peněžních prostředků), a pokud lze závazek spolehlivě ocenit.

3. Vlastní kapitál

Je definován jako rozdílová veličina mezi aktivy a závazky, resp. její zbytková část. Jeho velikost je ovlivněna výší ocenění aktiv a závazků. Hodnotově vyjadřuje práva vlastníků. Vlastní kapitál je v rozvaze dále členěn. Toto členění závisí na formě podnikání. Podstatnou složkou vlastního kapitálu je výsledek hospodaření dosažený za běžné období, který je vyčíslen jako rozdíl výnosů a nákladů. Tato položka nám tedy podává informace o tom, kolik a jakým způsobem bylo vloženo peněžních prostředků jednotlivými vlastníky a zároveň kolik podnik nashromáždil peněžních prostředků svojí činností.

Koncepční rámec se také zabývá pojetím a uchováním kapitálu. Aby došlo k uchování podnikové podstaty, musí se určit okamžik, kdy podnik docílil zisku a zvýšení původního vlastního kapitálu.

Finanční pojetí uchování kapitálu: podnik dosahuje zisku, pokud je vlastní kapitál na konci účetního období vyšší než hodnota vlastního kapitálu na začátku účetního období, a to po odečtení vkladů a výběrů vlastníky. Podniková podstata je potom považována za zachovanou, pokud alespoň nedošlo ke změně vlastního kapitálu.

Produkčním pojetím uchování kapitálů rozumíme situaci, kdy podnik dosahuje zisku a pokud je fyzická produkční kapacita podniku na konci účetního období stejná nebo vyšší než na jeho začátku.

B. Základní prvky výsledovky (vztah k výkonnosti):

1. Výnosy

Výnosy představují zvýšení ekonomického prospěchu, ke kterému došlo v účetním období a to formou zvýšení aktiv či snížením závazků.

K uznání a vykázání výnosů dochází v okamžiku zvýšení aktiv či snížení závazků, které je vyvolané vznikem výnosu, a v případě, že výnos lze spolehlivě vyjádřit.

2. Náklady

Náklady představují snížení ekonomického prospěchu, ke kterému došlo v účetním období a to formou zvýšení závazků nebo úbytkem či snížením užitečnosti aktiv.

Uznání a vykázání nákladů je stejné jako u výnosů tzn. v případě, že lze snížení spolehlivě vyjádřit.[4]

Dle české legislativy

Česká legislativa nemá definici aktiv ani závazku. Struktura a rozdělení aktiv a závazků je uvedena ve vyhlášce č. 500/2002 Sb.

Aktiva se rozdělují na dlouhodobá a krátkodobá. Dlouhodobá aktiva jsou dále rozdělená na dlouhodobý majetek hmotného, nehmotného a finančního charakteru. Krátkodobá aktiva se rozdělují na zásoby, pohledávky, krátkodobý finanční majetek.

Aktiva se člení v rozvaze podle jejich stupně likvidnosti (schopnosti přeměny na peníze). Jednotlivé položky obsahují stav ke konci běžného období a stav k minulému účetnímu období. Co se týká stavu běžného účetního období, uvádí se 3 údaje:

- „Brutto“ položka uvádí stav aktiva v ocenění na jemu příslušném účtu, v plné hodnotě (neupravené o oprávký a opravné položky).
- „Korekce“ položka obsahuje právě ty položky, o které nebyla Brutto položka upravena,
- „Netto“ položka je potom rozdílem dvou předchozích. (Brutto – Korekce).

V případě stavu aktiva k minulému účetnímu období se jedná o netto hodnotu.

Závazky se rozdělují podle způsobu nabytí na vlastní a cizí. Mezi vlastní zdroje patří základní kapitál, kapitálové fondy, rezervní fondy, nedělitelný fond a ostatní fondy ze zisku. Cizí zdroje tvoří krátkodobé a dlouhodobé závazky, rezervy.

Pasiva se potom člení v rozvaze tedy dle původu zdrojů (vlastní či cizí). U pasiv se také uvádí stav za běžné účetní období, avšak na rozdíl od aktiv pouze v jedné hodnotě a samozřejmě také stav k minulému účetnímu období. Pohledávky a závazky se vykazují dle zůstatkové doby jejich splatnosti k rozvahovému dni, tj. pokud tato doba přesáhne období jednoho roku jako dlouhodobá, jinak jako krátkodobá.

Co se týká nákladů a výnosů, jako základních prvků výkazu zisku a ztráty opět nemá česká úprava konkrétní definici. Pro účely zjištění výsledku hospodaření se náklady a výnosy důsledně člení na tři skupiny: provozní, finanční a mimořádné.[5]

Největší rozdílnost české legislativy a IAS/IFRS nastává v podmínkách, za kterých jsou jednotlivé složky rozvahy a výsledovky vykazovány a to, že na rozdíl od IAS/IFRS nemá česká úprava koncepční rámec, který by definoval chybějící definice jednotlivých složek výkazů (tzn. aktiv, pasiv, nákladů a výnosů).

Shrnutí:

IAS/IFRS představuje interpretaci systému, který je značně odlišný od standardů národních. Liší se již v tom, kým jsou tvořeny. Národní úprava je tvořena zákony, které schvaluje Parlament České republiky, zatímco IAS/IFRS tvoří soukromé instituce. Druhým viditelným rozdílem je, že IAS/IFRS se zaměřují na výsledek. Můžeme účtovat, jak

chceme, ale v konečném důsledku musíme podat úplné a pravdivé informace, kdežto národní úprava se zaměřuje na postup a říká nám, jak bychom měli účtovat. Dalším viditelným rozdílem je to, že účetní jednotky v České republice vykazují hodnoty účetnictví pro účely daňové povinnosti, zatímco smyslem IAS/IFRS je vykazovat tyto hodnoty tak, aby podaly poctivý a věrný obraz o činnosti podniku.

Účetní závěrka sestavená podle IAS/IFRS se liší od české účetní závěrky především účelem. Jejím hlavním cílem je poskytování užitečných informací pro ekonomické rozhodování akcionářů a investorů a nikoliv pouze určení daňového základu.

2. Komparace dlouhodobých hmotných aktiv dle české legislativy a IFRS.

Dlouhodobý hmotný majetek je upravován mezinárodním účetním standardem IAS 16, který se „zabývá uznáním pozemků, budov a zařízení jako aktivních položek rozvahy, jejich oceňováním v rozvaze, problematikou oprav a technického zhodnocení tohoto majetku, odpisováním a účetním zachycením jeho vyřazení.“⁴ Tento standard pak také obsahuje velmi rozsáhlé a přesné požadavky na zveřejňování údajů o tomto majetku v příloze k účetní závěrce.

Standard pracuje s těmito definicemi:

Pozemky, budovy a zařízení (Property, Plant and Equipment) – jsou hmotná aktiva, která:

- a) společnost drží za účelem jejich použití ve výrobě, při poskytování zboží nebo služeb, nebo pro administrativní účely; a
- b) u kterých se předpokládá doba využívání v průběhu více než jednoho účetního období.

Odpisy (Depreciation) – systematické umístění odpisové základny majetku v průběhu jeho doby životnosti.

Odpisová základna aktiva (Depreciable amount) – pořizovací cena či náklady na pořízení majetku nebo jiná částka, která zastupuje pořizovací cenu v účetní závěrce, snížena o zbytkovou hodnotu.

Doba životnosti (Useful life) – je buď:

- a) časové období, v jehož průběhu se předpokládá, že bude společnost dané aktivum využívat, nebo

⁴ KRUPOVÁ, L. *IAS v příkladech – srovnání vybraných mezinárodních účetních standardů s českou účetní legislativou I. Díl*. 1. vyd. Praha: VOX – Ing. Ostrovská, Z. Csc. ISBN 80-86324-22-2. 82 s.

- b) jedná se o množství jednotek produkce nebo podobných jednotek, které je dané aktivum společnosti schopné vyprodukovat.

Pořizovací cena (náklady na pořízení) (Cost) – suma uhrazených peněz nebo peněžních ekvivalentů nebo reálná hodnota jiných protihodnot souvisejících s pořízením majetku v době jeho pořízení či výstavby.

Zbytková hodnota (Residua value) – čistá hodnota, kterou společnost očekává získat z daného majetku na konci jeho doby životnosti, snižena o náklady, které souvisely s jeho vyřazením.

Reálná hodnota (Fair value) – hodnota, za kterou může být majetek směnován mezi znalými, ochotnými stranami v nespřízněné transakci za běžných podmínek.

Ztráta ze snížení hodnoty (Impairment loss) – suma, o kterou účetní hodnota majetku převyšuje znovu získatelnou hodnotu.

Účetní hodnota (Carrying amount) – hodnota, ve které je majetek vykazován v rozvaze, snižena o oprávky a akumulované ztráty ze snížení hodnoty majetku.[2]

2.1 Definice pojmu dlouhodobé hmotné aktivum

Dle IAS/IFRS

Mezinárodní účetní standardy definují obecně aktivum v koncepčním rámci jako jeden z prvků účetních výkazů (vedle závazků, vlastního kapitálu, výnosů a nákladů).

Majetek se vykáže jako aktivum v případě, že se jedná o zdroj, který je podnikem kontrolovaný (nemusí být nutně vlastněn), který je výsledkem minulých skutečností a z kterého má podnik budoucí ekonomický prospěch.

Jako další požadavky na uznání aktiva uvádí koncepční rámec to, že daný budoucí ekonomický prospěch musí být dostatečně jistý a aktivum je spolehlivě ocenitelné.

Mezinárodní účetní standard IAS 1 – Sestavování a zveřejňování účetní závěrky rozděluje aktiva na krátkodobá a dlouhodobá.

Aktivum je klasifikováno jako krátkodobé, jestliže:

- a) očekává se, že bude realizováno nebo drženo pro prodej v normálním průběhu provozního cyklu podniku, nebo
- b) je drženo primárně z důvodů obchodování nebo pro krátkodobost a očekává se, že bude realizováno v rámci dvanácti měsíců od rozvahového dne, nebo
- c) jedná se o peněžní prostředky nebo peněžní ekvivalenty, které nejsou omezeny v použití.

Všechna ostatní aktiva jsou klasifikovaná jako dlouhodobá.

Pozemky, budovy a zařízení jsou definována jako hmotná aktiva, která:

- a) podnik drží z důvodů používání ve výrobě nebo zásobování zbožím či službami, nebo k administrativním účelům, a
- b) očekává se, že budou užívána během více než jednoho účetního období.

Do působnosti tohoto standardu nepatří:

- a) Dlouhodobá hmotná aktiva, která jsou vyjmuta ze standardu z důvodu jejich specifčnosti:
 - jedná se o lesy, obnovitelné zdroje, zvířata a rostliny – ty jsou upraveny v mezinárodním účetním standardu IAS 41 – Zemědělství;
 - dále pak o neobnovitelné zdroje jako jsou nerosty, ropa, zemní plyn a podobně. Upravuje je mezinárodní účetní standard IFRS 6 – Průzkum a hodnocení nerostných zdrojů.

Přestože se jedná o aktiva, která jsou využívána k běžné činnosti podniku a odpovídají obecné definici v IAS 16, jsou natolik specifická (např. přístup v jejich oceňování), že jsou upravovány v samostatných standardech.

- b) Dlouhodobý hmotný majetek pořizovaný formou finančního leasingu – ten je opět upravován v samostatném mezinárodním účetním standardu IAS 17 – Leasingy.
- c) Dlouhodobý hmotný majetek, který není společností využíván pro běžnou činnost a majetek držený pro účely prodeje.
 - zde se může jednat o majetek pořízený jako investice do nemovitostí – pozor si musíme dávat na to, že IAS 16 upravuje pouze investice do nemovitostí, které nebyly dokončeny. Investic do nemovitostí, které byly již dokončeny, jsou upraveny mezinárodním účetním standardem IAS 40 – Investice do nemovitostí.[1]

Dle české legislativy

České účetnictví nemá zatím svůj koncepční rámec. Obecná definice aktiva tedy neexistuje a není součástí žádné z existujících platných legislativ. Dlouhodobý hmotný majetek dle Českého účetního standardu č. 013 je vymezen tímto výčtem položek:

- a) Pozemky;
- b) Stavby;
- c) Samostatné movité věci a soubory movitých věcí;
- d) Pěstitelské celky trvalých porostů;
- e) Dospělá zvířata a jejich skupiny;
- f) Jiný dlouhodobý hmotný majetek;
- g) Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek;
- h) Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek;
- i) Oceňovací rozdíl k nabytému majetku.

Jak je vidět z tohoto výčtu pozemky, budovy a zařízení jsou dle české legislativy součástí dlouhodobého hmotného majetku. Dlouhodobý hmotný majetek je dále podrobněji vymezen výčtem v §7 vyhlášky č. 500/2002 Sb. a rozumí se jím:

- a) Pozemky bez ohledu na jejich výši ocenění. Výjimkou jsou zde pozemky, které jsou dle §9 odst. 5 vyhlášky č. 500/2002 Sb. považovány za zboží. (V případě, že společnost má za předmět činnosti prodej a nákup nemovitostí, a tyto nemovitosti

sama nepoužívá, nepronajímá jiným subjektům a neprovádí na nich technické zhodnocení).

b) Stavby bez ohledu na jejich výši ocenění a dobu použitelnosti. Patří sem:

- stavby, budovy, důlní díla a důlní stavby pod povrchem, dále pak vodní díla a další stavební díla podle zvláštních právních předpisů (zákon č. 50/1976 Sb., o územním plánování a stavebním řádu),
- otvírky nových lomů, hlinišť a pískoven,
- byty a nebytové prostory vymezené jako jednotky vymezené dle zvláštního právního předpisu (např. zákon č. 274/2001 Sb., o vodovodech a kanalizacích pro veřejnou potřebu), atd.

c) Samostatnými movitými věci a soubory movitých věcí se rozumí:

- předměty z drahých kovů bez ohledu na jejich výši ocenění,
- “samostatné movité věci a soubory movitých věcí se samostatným technicko ekonomickým určením s dobou použitelnosti delší než jeden rok“⁵... a v ocenění stanoveném účetní jednotkou, povinně však při splnění povinností stanovených zákonem, hlavně pak dodržování principu významnosti a věrného a poctivého zobrazení majetku,
- nepatří jsem samostatné movité věci a soubory movitých věcí, o kterých účetní jednotka účtuje jako o zásobách. (Ty se považují za drobný hmotný majetek).

d) Do položky pěstitelských celků trvalých porostů patří např. ovocné stromy nebo ovocné keře či trvalé porosty vinic a chmelnic.

e) Dospělá zvířata a jejich skupiny patří do této položky v případě, že jejich doba použitelnosti je delší než jeden rok a výše ocenění určené účetní jednotkou je v souladu s plněním principu významnosti a věrného a poctivého zobrazení majetku. Zvířata, která nejsou vykázána v této položce, jsou považována za zásoby a taky se o nich tak účtuje.

⁵ Účetnictví podnikatelů. Audit. UZ č. 707. Ostrava: Sagit, 2009. 42 s.

- f) Za jiný dlouhodobý hmotný majetek bez ohledu na výši jeho ocenění se považuje např. ložiska nevyhrazeného nerostu nebo umělecká díla. (Nepatří jsem umělecká díla, která jsou součástí kulturní památky).
- g) Nedokončený dlouhodobý majetek je představován majetkem, který společnost pořizuje a stále nebyl uveden do stavu způsobilého k užití.
- h) Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek jsou představovány jejich krátkodobou či dlouhodobou formou na pořízení dlouhodobého hmotného majetku.[5]

Problematika IAS 16 je zahrnuta pod písmeny a) až c). Český účetní standard dále pak také zasahuje do mezinárodního účetního standardu IAS 41 Zemědělství. Problematika těžebního průmyslu by měla být upravena samostatným mezinárodním účetním standardem.

Rozdílnosti v pojetí definice dlouhodobého hmotného aktiva:

Hlavní rozdíl spočívá v tom, že česká legislativa nemá definici aktiva jako takového a dlouhodobý majetek je definován výčtem jednotlivých součástí majetku. Mezinárodní účetní standardy IAS 16 naopak striktně trvá na tom, že majetek může být vykázán jako aktivum pouze tehdy, splňuje-li definici aktiva dle koncepčního rámce.

Na rozdíl od české legislativy, kde existují určité peněžní hranice, jako podmínka zařazení majetku do dlouhodobých aktiv, mezinárodní účetní standardy nestanovují žádnou peněžní hranici pro to, aby mohl být daný majetek zařazen do dlouhodobých aktiv, její stanovení je součástí účetní politiky podniku.

Dále odvolání na daňovou normu, která je uvedena ve vymezení samostatných movitých věcí v české legislativě, je v případě mezinárodního účetního standardu IAS 16 nemyslitelné, už proto, že se jedná o mezinárodní normu, což znamená, že se jedná o normu, která platí v různých oblastech, ve kterých existují odlišné daňové systémy.

Mezinárodní účetní standard umožňuje na rozdíl od české úpravy účtování různých částí jednoho aktiva jako samostatných aktiv, pokud je jejich podíl významný a jejich životnost se liší od doby aktiva jako celku (viz také v části o následných nákladech).

2.2 Vstupní ocenění

Dle IAS/IFRS

Položky pozemků, budov a zařízení se podle IAS/IFRS na počátku oceňují pořizovacími náklady. Pořizovací náklady odpovídají nákupní ceně včetně nevratných daní a cel plus různé náklady přímo spojené s uvedením aktiva do provozu. Jako příklady těchto přiřaditelných nákladů standard uvádí náklady na přípravu místa, náklady na dopravu a manipulaci, poplatky profesním specialistům (architekti a inženýři), náklady na montáž a odhadnuté náklady na demontáž a uvedení místa do původního stavu v rozsahu, v němž jsou uznány rezervy podle mezinárodního účetního standardu IAS 37 – Rezervy, podmíněná aktiva a podmíněné závazky. Případné obchodní slevy a rabaty se od nákupní ceny pro účely ocenění odečítají.

Dále je možné ocenění v zůstatkové ceně, tj. v pořizovací ceně snížené o oprávky. Také je možno majetek ocenit v tak zvané reálné hodnotě (Fair value) tj. hodnota dosažená v transakci mezi nespřízněnými osobami, dostatečně znalými a ochotnými transakci uzavřít za běžných tržních podmínek.[2]

V souvislosti s oceňováním majetku při jeho pořizování se objevuje otázka zahrnování úroků do ceny tohoto majetku. Jedná se o otevřenou otázku, která je samozřejmě odlišně řešena v jednotlivých národních úpravách účetnictví. Tuto problematiku zachycuje uvedená tabulka číslo tři.

Tabulka 3 Národní úpravy problematiky aktivace úroků do ceny majetku

| Země | Aktivace úroků |
|----------------|----------------|
| Austrálie | Ano |
| Brazílie | Ne |
| Kanada | Ano |
| Francie | Ano |
| Německo | Ano |
| Japonsko | Ne |
| Mexiko | Ano |
| Nizozemí | Ano |
| Nigérie | Ano |
| Velká Británie | Ano |
| USA | Ano |

Pramen: KRUPOVÁ, L. IAS v příkladech – srovnání vybraných mezinárodních účetních standardů s českou účetní legislativou I. Díl. 1. vyd. Praha: VOX – Ing. Zdenka Ostrovská, Csc. 2002., str. 83

Problematiku zahrnutí či nezahrnutí úroků do ceny majetku při pořízení, řeší mezinárodní účetní standard IAS 16 v souladu se standardem IAS 23 – Výpůjční náklady. Mezinárodní standard IAS 23 vymezuje dvě možná řešení:

- jedná se jednak o základní řešení, které doporučuje účtovat všechny úroky přímo do nákladu, a
- o alternativní řešení doporučující aktivovat úroky, které jsou přímo přiřaditelné ke konkrétnímu majetku, tedy zahrnuty do vstupní ceny majetku.

Podle toho, jaký druh doporučení podnik zvolí, dochází k tomu, že společnost vykazuje různou cenu majetku (s úrokem nebo bez úroku) tedy i odlišnou výši nákladů a to jak v době pořízení majetku, tak také po celou dobu existence majetku v účetní jednotce, kdy je majetek odepisován.

Do vstupní ceny nevstupují náklady na záběh, počáteční provozní ztráty, správní a režijní náklady. V případě, že je aktivum vyráběno vlastní režii jsou jako ocenění použity vlastní náklady bez zahrnutí jakéhokoliv zisku.[2]

Dle české legislativy

Podle české právní úpravy účetnictví se majetek oceňuje:

- a) pořizovací cenou, která se používá v případě nákupu majetku dodavatelským způsobem, tzn., že se jedná o externí dodávku. Jedná se o cenu, za kterou byl majetek pořízen a která nerespektuje opotřebení majetku. Cena zahrnuje cenu majetku jako takového plus vedlejší pořizovací náklady (např. provize, montáž, stavební úpravy,...). V české právní úpravě se také zahrnují do pořizovací ceny úroky z investičního úvěru a to do doby zařazení majetku do užívání. Česká legislativa opět výčtem udává, jaké vedlejší náklady jsou součástí pořizovací ceny. Jedná se například o:

- náklady vynaložené na přípravu a zabezpečení pořizovaného majetku, jako jsou poradenské služby, správní poplatky či předprojektové přípravné práce,
- úroky, průzkumné, geologické, geodetické a projektové práce,
- licence, patenty, atd.

Dále pak opět výčtem udává náklady, které nejsou součástí pořizovací ceny. Jsou to například:

- opravy a údržba,
- kursové rozdíly,
- smluvní pokuty a úroky z prodlení, náklady na zaškolení pracovníků, atd.

- b) Vlastními náklady v případě, že majetek pořídíme vlastní výrobou.

Vlastními náklady u hmotného majetku kromě zásob potom rozumíme veškeré přímé náklady, které byly vynaloženy na výrobu či jinou činnost. Dále pak také nepřímé náklady související s výrobou nebo jinou činností, vymezené v souladu s účetními metodami.

- c) Reprodukční pořizovací cenou, která se používá při nabití majetku např. darováním, vkladem dlouhodobého majetku do firmy či při zjištění přebytku dlouhodobého majetku v inventarizaci. V tomto případě se využívá odborného odhadu a pro daňové účely se oceňuje majetek dle §25 a 27 zákona o účetnictví.

Reprodukční pořizovací cena potom respektuje užitné vlastnosti majetku, tzn., za kolik by daný majetek byl na trhu ke koupi v době, kdy se o něm účtuje.[5]

Porovnáme-li zmíněný výčet položek s požadavky IAS 16, objevuje se opět rozpor a to díky tomu, že české postupy opět odkazují na daňovou legislativu – česká úprava vylučuje některé náklady z pořizovací ceny majetku s ohledem na jejich daňovou neuznatelnost, což v IAS/IFRS není stanoveno. Nezapočítávání kursových rozdílů do vstupního ocenění je shodné s mezinárodními postupy. České zahrnování úroků do vstupního ocenění není s IAS/IFRS v rozporu, jedná se o povolenou alternativní variantu.

2.3 Následné výdaje (technické zhodnocení, opravy)

Dle IAS/IFRS

Mezinárodní standard se zabývá problematikou co zahrnout do technického zhodnocení a co klasifikovat jako opravu majetku. Technické zhodnocení, výdaje na opravy a udržování jsou v IAS/IFRS klasifikovány jako tzv. následné výdaje. Aby se budoucí výdaje mohly stát součástí ocenění aktiva (aktivace) z pohledu mezinárodních účetních standardů a tím zvýšit původní ocenění daného aktiva, musí splnit obecný požadavek na aktivum, tzn., že majetek je podnikem kontrolovatelný, vznikl na základě minulých skutečností a v budoucnu přinese společnosti ekonomický prospěch.

Příkladem takových výdajů mohou být:

- úpravy budov, které prodlouží životnost či rozšíří kapacity,
- vylepšení strojního zařízení za účelem zefektivnění a zlepšení kvality výroby,
- modernizace či úprava zařízení, které má za následek možnost použití nových výrobních postupů.

V případě ostatních výdajů se podle standardu IAS 16 nejedná o následné výdaje (technické zhodnocení, výdaje na opravy a udržování) ale o běžné provozní náklady, které

vykazuje účetní jednotka ve výsledovce. Jedná se například o výdaje na opravy a pravidelnou údržbu nepřinášející technické zlepšení majetku.[1]

Dle české legislativy

Otázka technického zhodnocení je v české právní úpravě zachycena v účetním standardu č. 013 v článku V., který uvádí, že náklady charakteru technického zhodnocení dlouhodobého hmotného majetku, které nepřevýší v úhrnu za účetní období částku uvedenou v §33 zákona o daních z příjmů (tato částka je pro hmotná dlouhodobá aktiva stanovena od roku 1998 na 40 000 CZK) lze účtovat jako

- a) technické zhodnocení (výdaje charakteru technického zhodnocení nepřevyšující částku 40 000 CZK v případě, že poplatník je na základě svého rozhodnutí neuplatňuje jako výdaj (náklad) podle §24 zákona o dani z příjmu),
- b) ostatní provozní náklady.

Definice technického zhodnocení není v české právní úpravě uvedena. Jak je patrné, dochází zde k odvolání na §33 zákona o daních z příjmů.[5]

V otázce technického zhodnocení opět česká účetní úprava odvolává na Zákon o daních z příjmu, bez přihlédnutí k ekonomické podstatě, a tím vzniká rozpor s mezinárodním přístupem, pro který je vliv daní irelevantní. Mezinárodní účetní standard IAS 16 má širší pojetí technického zhodnocení a neuznává možnost tvorby rezerv na opravu, jak je to možné v české účetní úpravě. V některých případech může nastat, že z pohledu české úpravy se jedná o technické zhodnocení, ale z pohledu mezinárodního standardu o opravu a tedy běžný náklad. Tento rozpor staví účetní jednotku před složité rozhodnutí: na jedné straně se firma bude snažit optimalizovat daň ze zisku a účtovat úpravy provedené na majetku jako opravu, na druhé straně chce dosahovat zisků v účetnictví a stejnou úpravu účtovat jako technické zhodnocení.

2.4 Přecenění

Dle IAS/IFRS

Mezinárodní účetní standard IAS 16 uvádí dvě varianty, jak lze majetek přecenit:

- a) základní řešení, které umožňuje vykázat hodnotu aktiva tím, že vstupní ocenění se sníží o kumulované odpisy (oprávky) a kumulované ztráty ze snížení hodnoty (opravné položky),
- b) alternativní řešení umožňuje vykázat hodnotu aktiva odpovídající reálné hodnotě aktiva k datu přecenění po odečtení následných opravek a následných kumulovaných ztrát ze snížení hodnoty.

Dojde-li, ke zvýšení účetní hodnoty aktiva v důsledku přecenění, pak by se mělo toto zvýšení účtovat přímo do vlastního kapitálu jako položka „přírůstku z přecenění“. Rozdíl vzniklý v důsledku přecenění se může účtovat jako výnos za předpokladu, že už dříve došlo k účtování úbytku z přecenění stejného aktiva do nákladů.

K otázce zúčtování přírůstku z přecenění uvádí IAS 16: „Přírůstek z přecenění, zahrnutý ve vlastním kapitálu, může být převeden přímo do nerozdělených zisků, pokud je realizován. Celý přírůstek může být realizován v případě zastarání nebo vyřazení aktiva. Část přírůstku však může být realizována i v době, kdy je aktivum podnikem užíváno, v takovém případě se částka realizovaného přírůstku určí jako rozdíl mezi odpisy založenými na přeceněné účetní hodnotě aktiva a odpisy založenými na původní hodnotě aktiva. Převod z „přírůstku z přecenění“ do nerozdělených zisků se neprovádí přes výsledovku.“⁶

Pokud se jedná o snížení účetní hodnoty majetku, pak se částka snížení vykazuje jako náklad. Pokles hodnoty vyplývající z přecenění se však může započíst nejprve proti přírůstku z přecenění, který se týká daného majetku, a odepisuje se do nákladů, v případě, že částka snížení hodnoty daný přírůstek převyšuje.

Jestliže účetní jednotka přeceňuje určitý majetek, musí také přecenit celou třídu hmotných

⁶ KRUPOVÁ, L., LOJA, R. a PELÁK, J. *IAS v příkladech – srovnání vybraných mezinárodních účetních standardů s českou účetní legislativou II. Díl*. 1. vyd. Praha: VOX – Ing. Zdenka Ostrovská, Csc. 2002. ISBN 80-86324-23-0. 162s.

aktiv, do které dané aktivum patří a ne pouze jednotlivý majetek. Jako příklad uvádí mezinárodní účetní standard IAS 16 tyto třídy majetku: pozemky, budovy, stroje, lodě, letadla, motorové dopravní prostředky, nábytek a příslušenství kancelářské zařízení.

Mezinárodní účetní standard IAS 16 v důsledku alternativního řešení, tedy možnosti přecenění majetku v rozvaze na reálnou hodnotu, řeší dopady rozdílů, vzniklých v důsledku přecenění, do rozvahy. Dojde-li k přecenění majetku směrem nahoru, vykazuje se daný rozdíl ve vlastním kapitálu. Vzniklý rozdíl můžeme buď účtovat jednorázově při vyřazení majetku do hospodářského výsledku minulých let, nebo pak postupně, v průběhu používání daného aktiva, do výnosů, ale pouze v hodnotě, která vznikne rozdílem původních odpisů před přeceněním a nových odpisů po přecenění.

Pokud přeceníme majetek v jednom období směrem nahoru a v dalším období dojde k opačnému směru přecenění, nejprve dochází ke snížení přírůstku z přecenění ve vlastním kapitálu a až po jeho vyčerpání se účtuje do nákladů.

V případě opačného pořadí, tedy majetek je nejprve přeceněn směrem dolů a následně směrem nahoru, dochází k tomu, že částka účtovaná nejprve jako náklad, se zaúčtuje jako výnos a zbylá hodnota do vlastního kapitálu.[2]

V případě české praxe není možno přeceňovat dlouhodobý hmotný majetek na reálnou hodnotu.

2.5 Odpisy dlouhodobého hmotného majetku

Dle IAS/IFRS

IAS/IFRS stanovují obecná kritéria pro klasifikaci a vykázání účetního odpisu. Velikost odpisů se systematicky kumuluje během doby použitelnosti aktiva. Odpis by se měl účtovat jako náklad, s výjimkou situací, kdy se stává součástí účetní hodnoty jiného aktiva. Příkladem můžou být odpisy strojního zařízení, určeného pro výrobu, které jsou při

účelovém členění výsledovky, v souladu s mezinárodním účetním standardem IAS 1 – Sestavování a zveřejňování účetní závěrky, účtovány jako nedokončená výroba do aktiv. Dle mezinárodního účetního standardu IAS 16 je tedy odpis systematickým určováním odepisovatelné částky aktiva během doby jeho použitelnosti. Odepisovatelná částka je náklad aktiva nebo jiná částka zastupující náklad v účetní závěrce mínus jeho zbytková hodnota. Doba použitelnosti je buď:

- a) období, během kterého se očekává, že aktivum bude používáno podnikem, nebo
- b) očekávaný objem výroby nebo podobných jednotek, které budou podnikem z aktiva získány.

Podle toho, jaké ekonomické užitky z aktiva podniku plynou, by se měla vybírat metoda odepisování. Mezinárodní účetní standard IAS 16 uvádí tři různé možné metody odepisování – metodu rovnoměrných odpisů, metodu zmenšujícího se základu a metodu výkonovou. Rovnoměrné odepisování znamená snižování hodnoty majetku a tedy zatěžování nákladů rovnoměrně po dobu životnosti aktiva. Metoda zmenšujícího se základu představuje degresivní přístup – hodnota odpisu za stejná období v čase klesá. Výkonová metoda vychází ze skutečného výkonu v poměru k celkovému očekávanému výkonu zařízení. Odpisová metoda by se po dobu životnosti aktiva neměla měnit, k tomu dochází pouze tehdy, pokud se změní očekávaný průběh přínosů.

Evidence majetku i odpisů se provádí tzv. komponentním postupem, tj. jedna položka hmotného majetku se může rozdělit na více součástí podle rozdílně stanovené doby životnosti a tyto součásti odepisovat samostatně.[2]

Dle české legislativy

Odepisování dlouhodobého hmotného majetku je zachyceno v článku IV. v účetním standardu č. 013, vyhlášky č. 500/2002 Sb., který uvádí:

- odpisy se zaokrouhlují na celé koruny nahoru,
- odpisy se účtují ve prospěch příslušných účtů účtových skupin 07 – oprávky k dlouhodobému nehmotnému majetku a 08 – Oprávky k dlouhodobému

hmotnému majetku a na vrub příslušného účtu účtové skupiny 55 – Odpisy, rezervy, komplexní náklady příštích období a opravné položky provozních nákladů.

- zůstatková cena odepisovaného majetku je tvořena rozdílem mezi výši ocenění majetku a opravkami.

Majetek je dále odepisován na základě dalších ustanovení, která jsou uvedena v §28 zákona o účetnictví a vyhlášky č. 500/2002 Sb., která uvádí například, že pokud se jedná o dlouhodobý majetek v podílovém vlastnictví každý ze spoluvlastníků, provádí odpis ze svého vlastnického podílu. Odpisy se počítají z ceny, ve které je majetek oceněn v účetnictví, a to do její výše. Sazby odpisů si stanovuje účetní jednotka sama a to např. z hlediska času, doby použitelnosti nebo ve vztahu k výkonům (např. u dopravních prostředků), pokud tímto opatřením není stanoven pravidelný (rovnoměrný) odpis po stanovenou dobu.[5]

Pokud se jedná o metody odepisování, je patrné, že oba přístupy jsou shodné, tzn., oba využívají odepisování dle výkonu, rovnoměrné a zrychlené odepisování. Jak bylo již zmíněno, může nastat problém v chápání dlouhodobého majetku. Úprava odepisování v případě spoluvlastnictví nemusí být v souladu s IAS/IFRS, protože kritérium vlastnictví není pro pojetí mezinárodních účetních standardů směrodatné. Pro mezinárodní účetní standardy je rozhodující ekonomická podstata (schopnost účetní jednotky aktivum kontrolovat).

Rozdílnost mezi českým přístupem a přístupem IAS/IFRS v oblasti aktiv s odlišnou hodnotou svých podstatných částí ukazuje tabulka č. 4. (hodnoty i doba jsou smyšlené)

Jako příklad je uvedeno letadlo, kdy hlavní část-drak, má odlišnou životnost než mají jeho motory. Výsledkem odlišnosti přístupů jsou: cash flow (toky peněz) je v obou systémech shodný, neboť je stejná i věcná podstata. Odlišnost nastává ve vykázání nákladu, kdy mezinárodní standardy vykáží rovnoměrný náklad v čase, zatímco v českém systému dochází ke kolísání nákladu, které české účetnictví řeší v některých případech vytvářením tzv. rezerv na opravy.

Díky tomuto přístupu lze porovnat vývoj nákladů v čase, neřeší však odlišnost hodnot aktiv v rozvaze. Také česká rezerva neodpovídá pojetí rezerv z pohledu IAS/IFRS. Nelze snížení hodnoty aktiv účtovat na straně pasiv.

Tabulka 4 Porovnání odepisování majetku

Životnost letadla (draku) 10 let pořizovací cena 1500
 Životnost motoru 2 roky pořizovací cena 300

| IAS | | | | | | | |
|------|--------|---------|--------|---------|--------|--------|-------|
| | Aktiva | | | Náklady | | | CF |
| Roky | Brutto | Oprávký | Netto | Odpisy | Opravy | Celkem | |
| 1 | 1800 | -300 | 1500 | 300 | 0 | 300 | -1800 |
| 2 | 1800 | -600 | 1200 | 300 | 0 | 300 | |
| 3 | 1800 | -600 | 1200 | 300 | 0 | 300 | -300 |
| 4 | 1800 | -900 | 900 | 300 | 0 | 300 | |
| 5 | 1800 | -900 | 900 | 300 | 0 | 300 | -300 |
| 6 | 1800 | -1200 | 600 | 300 | 0 | 300 | |
| 7 | 1800 | -1200 | 600 | 300 | 0 | 300 | -300 |
| 8 | 1800 | -1500 | 300 | 300 | 0 | 300 | |
| 9 | 1800 | -1500 | 300 | 300 | 0 | 300 | -300 |
| 10 | 1800 | -1800 | 0 | 300 | 0 | 300 | |
| | | | Celkem | 3000 | 0 | 3000 | -3000 |

| Česká Republika | | | | | | | |
|-----------------|--------|---------|--------|---------|--------|--------|-------|
| | Aktiva | | | Náklady | | | CF |
| Roky | Brutto | Oprávký | Netto | Odpisy | Opravy | Celkem | |
| 1 | 1800 | -180 | 1620 | 180 | 0 | 180 | -1800 |
| 2 | 1800 | -360 | 1440 | 180 | 0 | 180 | |
| 3 | 1800 | -540 | 1260 | 180 | 300 | 480 | -300 |
| 4 | 1800 | -720 | 1080 | 180 | 0 | 180 | |
| 5 | 1800 | -900 | 900 | 180 | 300 | 480 | -300 |
| 6 | 1800 | -1080 | 720 | 180 | 0 | 180 | |
| 7 | 1800 | -1260 | 540 | 180 | 300 | 480 | -300 |
| 8 | 1800 | -1440 | 360 | 180 | 0 | 180 | |
| 9 | 1800 | -1620 | 180 | 180 | 300 | 480 | -300 |
| 10 | 1800 | -1800 | 0 | 180 | 0 | 180 | |
| | | | Celkem | 1800 | 1200 | 3000 | -3000 |

Pramen: RAŠKA, M.: Mezinárodně uznávané účetní standardy – Dlouhodobá hmotná aktiva z pohledu Mezinárodních účetních standardů a českých účetních předpisů. [Závěrečná práce v rámci jednosemestrálního kurzu celoživotního vzdělávání]. Vysoká škola ekonomická v Praze - Fakulta financí a účetnictví, 2004.

Nejvíce viditelná odlišnost nastává v nemožnosti českých postupů účtovat o majetku a odpisech komponentním způsobem. Důsledkem je potom to, že v případě mezinárodních účetních standardů, není potřeba tvořit rezervy a opravy dlouhodobého hmotného majetku.

2.6 Likvidace a vyřazení dlouhodobého hmotného aktiva

Dle IAS/IFRS

Dlouhodobý hmotný majetek je podle IAS 16 vyloučen z rozvahy při vyřazení nebo pokud je aktivum trvale vyloučeno z užívání a neočekávají se významné příjmy z jeho prodeje. Zisky či ztráty z vyloučení aktiva z rozvahy plynou z rozdílu mezi očekávaným přínosem z likvidace nebo prodeje aktiv a vykazovanou účetní hodnotou aktiva. Vykazují se jako náklad nebo výnos ve výsledovce.[2]

Dle české legislativy

Kapitola vyřazení dlouhodobého majetku je obsažena v článku V. v účetním standardu vyhlášky č. 500/2002 Sb., kde je například uvedeno, že:

- k vyřazení dlouhodobého hmotného majetku může dojít prodejem, likvidací, bezúplatným převodem, vkladem majetku do jiné obchodní společnosti či družstva, převodem na základě právních předpisů, v důsledku škody nebo manka a převodem z podnikání do osobního vlastnictví,
- vyřazení daného odepisovaného majetku se provádí na vrub příslušného účtu účtových skupin 08 – Oprávky k dlouhodobému hmotnému majetku a ve prospěch příslušného účtu účtových skupin 02 – Dlouhodobý hmotný majetek,
- zůstatková cena odepisovaného dlouhodobého majetku se účtuje na vrub příslušného účtu příslušných skupin jakou jsou
 - o 541-Zůstatková cena prodaného dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku v případě prodeje,
 - o 551-Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku v případě likvidace,
 - o 549 -Manka a škody v případě manka nebo škody,

- 543-Dary v případě darování,
 - 491-Účet individuálního podnikatele v případě přechodu z podnikání do osobního užívání,
 - 411-Základní kapitál v případě delimitace, popř. restituce majetku státního podniku,
- a ve prospěch příslušného účtu účtových skupin 08 – Oprávky k dlouhodobému hmotnému majetku.
- atd.[5]

Český přístup je shodný. Rozdíl je ve vykazování, kdy podle mezinárodních standardů se zisk nebo ztráta z vyřazení aktiva vykáže ve výsledovce v čisté výši, kdežto v české výsledovce se náklady i výnosy, související s vyřazením, vykazují hrubé.

3. Komparace dlouhodobých nehmotných aktiv dle české legislativy a IFRS.

Dlouhodobý nehmotný majetek je upraven mezinárodním účetním standardem IAS 38 – Nehmotná aktiva. Předmětem standardu jsou potom nehmotná aktiva, která nejsou zařazena do jiných standardů. Pojem nehmotná aktiva je velice rozsáhlý. Nevznikají pouze jako výsledek výzkumu, vývoje či zavádění nových postupů, rovněž mohou také vzniknout jako výsledek běžných činností či skutečností, které vedou ke zlepšení konkrétních stránek postavení podniku na trhu apod. Nehmotná aktiva jsou například patenty, autorská práva, filmy, seznamy zákazníků, programy, apod. Ovšem ne všechna aktiva dokáží splnit standardem stanovená kritéria pro jejich rozpoznání a vykázání v rozvaze. Kritéria rozpoznání nehmotných aktiv jsou ve standardu stanovena velmi konkrétně a přesně s ohledem na specifický charakter těchto položek. Problematika nehmotných aktiv je jednou z oblastí, ve které se objevuje velká nejednotnost mezi národní úpravou účetnictví a mezinárodní úpravou. Pro ilustraci tvrzení, že česká úprava účetnictví je v dané oblasti značně nejednotná, je uvedena tabulka, která ukazuje národní úpravy účetnictví v oblasti nákladů na výzkum.[3]

Tabulka 5 Náklady na výzkum

| Země | Maximální doba odepisování | Jednorázový odpis povolen | Jednorázový odpis požadován |
|----------------|-----------------------------------|----------------------------------|------------------------------------|
| Austrálie | Neurčeno | Ano | |
| Brazílie | 10 let | Ano | |
| Kanada | Nepraktikuje se | | Ano |
| Francie | 5 let | Ano | |
| Německo | Neurčeno | Ano | |
| Japonsko | 5 let | Ano | |
| Nizozemí | 5 nebo 10 let | Ano | |
| ČR | Nepraktikuje se | Ano | |
| Velká Británie | Nepraktikuje se | | Ano |
| USA | Nepraktikuje se | | Ano |

Pramen: Vlastní zpracování s KRUPOVÁ, L., LOJA, R. a PELÁK, J. IAS v příkladech – srovnání vybraných mezinárodních účetních standardů s českou účetní legislativou II. Díl. 1. vyd. Praha: VOX – Ing. Zdenka Ostrovská, Csc. 2002. str. 157.

Mezinárodní účetní standard IAS 38 – Nehmotná aktiva pracuje s těmito definicemi:

Nehmotné aktivum „je identifikovatelné peněžní aktivum bez fyzické podstaty“⁷, držené za účelem výroby, poskytování zboží či služeb z důvodu pronájmu ostatním subjektům nebo z administrativních důvodů.

Aktivum je zdroj:

- a) který je kontrolovaný společností a je výsledkem minulých událostí, a
- b) očekávají se od něho budoucí ekonomické užitky, které plynou do společnosti.

Peněžní aktiva představují peníze a aktiva držená společností, která byla získána v pevných nebo určitelných částkách peněz.

Výzkum je jak původní tak plánované zkoumání, které je realizované za účelem získání nových vědeckých nebo technických znalostí a vědomostí.

Vývoj je použití výsledků výzkumu nebo jiných vědomostí na plánování nebo vytváření nových nebo výrazně zlepšených materiálů, zařízení, výrobků, procesů, systémů nebo služeb před zahájením jejich výroby či využitím.

Odepisování – systematické umístění odpisové základny nehmotného majetku v průběhu jeho doby životnosti.

Odpisová základna aktiva – pořizovací cena či náklady na pořízení majetku nebo jiná částka, která zastupuje pořizovací cenu v účetní závěrce, snížena o zbytkovou hodnotu.

Doba životnosti (Useful life) – je buď:

- a) časové období, v jehož průběhu se předpokládá, že bude společnost dané aktivum využívat, nebo

⁷ KRUPOVÁ, L., LOJA, R. a PELÁK, J. *IAS v příkladech – srovnání vybraných mezinárodních účetních standardů s českou účetní legislativou II. Díl*. 1. vyd. Praha: VOX – Ing. Zdenka Ostrovská, Csc. 2002. ISBN 80-86324-23-0. 158 s.

- b) jedná se o množství jednotek produkce nebo podobných jednotek, které je dané aktivum společnosti schopné vyprodukovat.[3]

3.1 Rozpoznání, definice nehmotného aktiva

Dle IAS/IFRS

Jako nehmotné aktivum je možno uznat pouze taková aktiva, která splňují definici aktiv obecně podle koncepčního rámce IAS. Klíčová kritéria pro nehmotné aktivum jsou:

- **oddělitelnost a identifikovatelnost** od ostatních aktivit podniku,
- využití nehmotného aktiva je kontrolováno společností (tomuto kritériu nevyhovují např. odborné znalosti zaměstnanců, výsledky školení, loajalita zákazníků apod.),
- je to výsledek minulých aktivit společnosti,
- očekává se, že ekonomický užitek poplyne do společnosti,
- pořizovací náklady mohou být spolehlivě měřeny.

Pokud položka, připomínající nehmotný majetek nesplňuje obě kritéria pro stanovení nehmotného aktiva, je nutné ho posoudit jako náklad běžného období, ve kterém vznikl. IAS/IFRS požaduje veškeré výdaje na výzkum vykazovat jako náklad běžného období, ve kterém vznikl. Příklady výdajů, které nevedou ke zvýšení nehmotných aktiv a budou vždy účtovány do nákladů běžného období, ve kterém vznikly, jsou: zřizovací výdaje, výdaje na školení, výdaje na reklamu a propagaci, výdaje na přemístění nebo reorganizaci části nebo celého podniku.

Klíčovými slovy pro rozpoznatelnost nehmotného aktiva jsou identifikovatelnost a kontrola:

1. **Identifikovatelnost** – Definice nehmotného majetku podle mezinárodního standardu IAS 38 vyžaduje, aby byl nehmotný majetek jasně oddělen od goodwillu. Nehmotný majetek je jasně oddělitelný, pokud je možné ho samostatně pronajmout, prodat nebo vyměnit tak, aby nedošlo k pronájmu, prodeji či výměně jiného aktiva.

2. Kontrola – znamená mít z aktiva ekonomický užitek nebo mít možnost zamezení přístupu jiných společností k tomuto užtku. Veškerá pravomoc na vlastnění a používání nehmotných aktiv vyplývají ze zákona (ochrana průmyslových práv) a pokud tomu tak není, nabývá na významu ochrana nehmotného aktiva prostřednictvím zamezení přístupu ostatních subjektů k danému aktivu (utajování receptury, postupu výroby, zamezení zneužití databáze apod.). Vysvětlení můžeme ilustrovat na konkrétním příkladě, kdy firma může vykazat jako nehmotné aktivum patent, který je registrovaný a dává firmě možnost kontroly nad ním, neboť je ze zákona chráněn. Na druhé straně účetní jednotka nemůže vykazat jako nehmotné aktivum např. odborné znalosti zaměstnanců, neboť nemůže zamezit jejich odchodu, tudíž nemá nad nimi kontrolu.[1]

Dle české legislativy

Pro českou úpravu je typické, že úprava dlouhodobého majetku je ovlivněna vazbou na daňové předpisy a nedefinuje obecnou podstatu tohoto majetku, ale je proveden výčet položkově, přičemž definice jednotlivých položek neklade důraz na budoucí ekonomické užitky pro podnik. Položky nehmotného majetku jsou:

- a) Zřizovací výdaje,
- b) Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje,
- c) Software,
- d) Ocenitelná práva,
- e) Goodwill,
- f) Jiný dlouhodobý nehmotný majetek,
- g) Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek,
- h) Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek.[5]

Dlouhodobý nehmotný majetek obsahuje zejména položky a) až e) jejichž doba použitelnosti je delší než jeden rok a výše ocenění, s výjimkou goodwillu, určené účetní jednotkou je v souladu s plněním principu významnosti a věrného a poctivého zobrazení majetku.

Položka f) je představována dlouhodobým nehmotným majetkem, který není vykazovaný v ostatních položkách dlouhodobého nehmotného majetku. (Povolenky na emise a preferenční limity).

Nedokončený dlouhodobý majetek je představován majetkem, který společnost pořizuje a stále nebyl uveden do stavu způsobilého k užití.

Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek jsou představovány jejich krátkodobou či dlouhodobou formou na pořízení dlouhodobého nehmotného majetku.

Do kategorie nehmotného majetku můžeme rovněž zařadit přechodné účty aktiv, tzn. komplexní náklady příštích období. Zde se časově rozlišují vynaložené náklady na výzkum a vývoj, záběh výroby, propagaci, skladování apod., a to až na 4 roky bez ohledu na budoucí ekonomické užitky.

Jak už bylo zmíněno, problematika nehmotných aktiv je velmi rozdílná. První rozdílnosti nastávají hned při rozpoznání, vykazování majetku jako nehmotného aktiva. Opět jako tomu bylo v kapitole hmotného majetku, nastává problém v tom, jaký majetek může a nemůže být uznán za nehmotné aktivum s pohledu mezinárodních a českých úprav. Příčinou je fakt, že české účetnictví slouží jako prvotní zdroj pro zjištění základu daně z příjmů a ne jako reálný odraz podnikání společnosti. Společnosti, které vedou pouze české účetnictví, se snaží zahrnout do výnosů, potažmo do základu daně z příjmů co nejnížší částky. Naopak společnosti, které se řídí dle mezinárodních účetních standardů, se snaží o prezentaci co nejlepších výsledků hospodaření.

Dochází tedy k tomu, že řada položek uznaných za nehmotná aktiva v české úpravě není podle definic IAS/IFRS přípustná, například zřizovací výdaje, náklady na výzkum, nebo jsou upravována jiným standardem.

3.2 Způsoby nabytí nehmotného majetku a jeho ocenění

Dle IAS/IFRS

1. Pořízení nehmotného aktiva v rámci koupě podniku

V případě, že je majetek pořizován koupí, oceňuje se pořizovací cenou včetně nezbytných nákladů, které byly vynaloženy, aby mohlo být nehmotné aktivum využíváno. Je nutné sledovat, jestli nakoupený majetek splňuje podmínky pro vykázání nehmotného aktiva, aby mohl být za nehmotné aktivum uznán. Účetní jednotka kupující daný majetek, může tento majetek vykázat a uznat za nehmotné aktivum, přestože u nabývaného podniku tomu tak nebylo. Jako indikátory rozpoznání nehmotného aktiva, které nebyly vykazovány u nabývaného podniku v rozvaze jako nehmotný majetek, standard uvádí následující:

- „Možnost spolehlivého určení fair value aktiva, existuje-li trh s daným aktivem. Existence trhu – poptávky – zároveň dokládá užitečnost oceňovaného nehmotného aktiva, je-li aktivum někdo ochoten koupit, pak bude rovněž možné toto aktivum kontrolovat (zabezpečit jistotou přisvojení užitků plynoucích z aktiva).
- Účetní jednotka je schopna spolehlivě odhadnout fair value například vyčíslením budoucích příjmů očekávaných od tohoto aktiva. Zde je však již třeba více zvažovat jistotou kontroly nabývaného aktiva.
- Možnost určení doby použitelnosti nabývaného aktiva. I v tomto případě je nutno, aby byla splněna podmínka kontroly nad aktivem a zároveň požadavek spolehlivosti ocenění aktiva.“⁸

Nově nabytým nehmotným majetkem v podniku může být např. obchodní značka, databáze zákazníků, nedokončený výzkum a vývoj apod. Takovýto přístup standardu slouží k tomu, aby byla rozpoznána všechna nehmotná aktiva a byla oddělena od goodwillu, který není identifikovatelný a neodepisuje se, pouze dochází k jeho pravidelnému testování, zda nedošlo k jeho snížení. Pokud je tedy nehmotný majetek nabyt jako součást podnikové kombinace, oceňuje se k datu akvizice reálnou hodnotou.

⁸ DVOŘÁKOVÁ, D. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. 2. vyd. Brno: Computer Press, 2008. ISBN 978-80-251-1950-1. 85 s.

V případě, že neexistuje aktivní trh s nehmotným aktivem, náklady na pořízení nehmotného majetku jsou oceněny jako náklady, které by k datu akvizice byly zaplacený mezi nespřízněnými osobami.

2. Bezúplatné pořízení nehmotného majetku

V některých případech může být nehmotný majetek pořízen zdarma nebo pomocí státních grantů. Může se jednat například o formu státní dotace, přidělení výrobní kvóty či licence státem. To se může stát, když vláda převádí nebo rozděljuje společností nehmotný majetek, jako jsou například práva na přistání na letištích, licence provozovat radiové nebo televizní stanice, důležité licence nebo práva k omezeným zdrojům. Ocenění probíhá reálnou hodnotou.

Alternativním přístupem, může být ocenění aktiva pořízeného bezúplatně v rámci dotace jmenovitou hodnotou – hodnotou určenou administrativně. Samozřejmě zůstává otázkou, jakou má cena vypovídající schopnost a jakým způsobem byla stanovena. Podnik bude muset cenu užít, pokud nebude k dispozici trhem určena fair value. Příkladem je přerozdělování kvót v zemědělství či povolenek na emise.

3. Pořízení nehmotného aktiva směnou

Nehmotný majetek může být pořízen výměnou nebo jako součást výměny za jiný nehmotný majetek nebo jiný majetek. Takové položky jsou oceněny reálnou hodnotou majetku obdržného, který je ekvivalentem reálné hodnoty majetku vyměněného upravený o částku v penězích nebo jiných peněžních ekvivalentech.

4. Nehmotný majetek vytvořený vlastní činností

Je složité posoudit, zda interně generovaný nehmotný majetek splňuje podmínky pro zařazení do majetku:

- a) složité je identifikovat, zda v budoucnu poplynou z tohoto nehmotného majetku budoucí ekonomické užitky,

- b) složité je přesně určit náklady na majetek.

Další složitá otázka se týká spolehlivého ocenění interně generovaného nehmotného aktiva. Občas je složité rozpoznat náklady vynaložené na konkrétní nehmotné aktivum od nákladů na interně tvořený goodwill nebo od nákladů běžné činnosti.

Společnost klasifikuje interně generovaný nehmotný majetek mezi tyto skupiny:

- a) fáze výzkumu,
- b) fáze vývoje.

Fáze výzkumu: Žádný nehmotný majetek nemůže být generovaný z fáze výzkumu. Náklady na výzkum jsou nákladem běžného období, ve kterém vznikly. Příkladem nákladů na výzkum jsou:

- aktivity, které míří k získání nových znalostí,
- vyhledávání, ohodnocení a konečný výběr, aplikace nálezů výzkumu nebo ostatní znalosti,
- vyhledávání možných materiálů, výrobků, systému nebo služeb,
- konečný výběr materiálů, výrobků, systému nebo služeb.

Fáze vývoje: Náklady na vývoj nehmotného majetku mohou být zahrnuty do aktiv pouze, když splní následující podmínky:

- dokončení nehmotného aktiva je technicky proveditelné tak, že bude schopno využití nebo prodeje,
- společnost má zájem na dokončení nehmotného aktiva a jeho využití nebo prodeji,
- společnost je schopna využívat nebo prodat nehmotné aktivum,
- společnost je schopna demonstrovat, jakým způsobem vytvoří nehmotné aktivum budoucí ekonomický užitek. Mimo jiné společnost demonstruje existenci trhu pro výstup z nehmotného aktiva nebo interní využitelnost tohoto aktiva,

- společnost má dostupné adekvátní technické, finanční a jiné zdroje k tomu, aby vývoj dokončila a používala nebo prodala nehmotné aktivum.

Dojde-li ke splnění těchto podmínek, je nehmotné aktivum rozpoznáno, vykázáno v rozvaze a oceněno pořizovacími náklady. Tyto náklady v sobě obsahují veškeré náklady, které byly vynaloženy od okamžiku, kdy došlo k rozpoznání aktiva.

Příklady nákladů na vývoj:

- design, produkce a testování prototypů a modelů,
- design, nářadí, šablony a formy pro novu technologii,
- design, konstrukce a testování vybraných nových nebo zdokonalených materiálů, výrobků, procesů, systémů služeb.

Obchodní značky, názvy periodik, vydavatelské tituly, seznamy zákazníků, vytvořené vlastní činností nelze uznat jako nehmotné aktivum.[1,3]

Dle české legislativy

Dlouhodobý nehmotný majetek můžeme pořídit koupí, vlastní činností, směnnou, darováním (bezúplatné nabytí), převodem majetku z osobního užívání či vkladem od jiné osoby.

Pořízení dlouhodobého nehmotného majetku se účtuje na vrub příslušného účtu účtové skupiny 01 – Dlouhodobý nehmotný majetek a ve prospěch příslušných účtů účtových skupin například:

- účet 21 – Peníze v případě pořízení majetku koupí (hotově),
- účet 32 – Závazky v případě pořízení majetku koupí (bezhotovostní styk),
- účet 62 – Aktivace pokud je majetek pořizován vlastní činností,

V případě, že majetek pořizujeme směnnou, dochází k tomu, že zůstatková cena je nákladem toho, kdo majetek předává a výnosem pro toho, kdo majetek pořizuje. Pokud rozdíl zůstatkové a pořizovací ceny bude uhrazen, pak tento rozdíl snižuje výnos

nabyvatele (rozdíl účtujeme jako závazek a nabyvatel ho musí uhradit) a zvyšuje výnos prodávajícího (rozdíl účtujeme jako pohledávku a prodávající ji musí obdržet).

Dlouhodobý nehmotný majetek oceňujeme v pořizovací ceně v případě koupě, vlastními náklady pokud majetek pořizujeme vlastní činností, dále se v české právní úpravě používá reprodukční pořizovací cena, kterou oceňujeme například majetek, pořízený směnnou a v případě, že ceny nejsou ve smlouvě ujednány.[5]

Česká úprava jasně vylučuje některé náklady z pořizovací ceny majetku s ohledem na jejich daňovou neuznatelnost, avšak tento přístup není možný v IAS aplikovat.

Dále v ČR není možné při akvizici identifikovat nová aktiva, která nebyla součástí účetní závěrky nabývaného podniku a dochází k odepisování goodwillu.

3.3 Následné výdaje – technické zhodnocení

Dle IAS/IFRS

IAS 38 požaduje, aby se náklady vynaložené po datu pořízení nehmotného majetku účtovaly přímo do nákladů v období, ve kterém vznikly s výjimkou:

- a) je pravděpodobné, že tyto výdaje umožní aktivu vytvářet budoucí ekonomické užitky zvýšením jeho původní úrovně výkonnosti, a
- b) tyto výdaje jsou měřitelné a spolehlivě přiřaditelné k původnímu aktivu.

Pokud jsou splněny obě tyto podmínky, měly by být následné výdaje přidány k nákladům na nehmotný majetek, tzn., že jsou standardem uznány jako technické zhodnocení. Jestliže byl výdaj na pořízení nehmotného majetku vykázán jako náklad v ročních finančních výkazech nebo v mezitímní závěrce, IAS 38 zakazuje společnosti zařadit tento výdaj zpětně jako část aktiv.[3]

Dle české legislativy

Technické zhodnocení je definováno v přímé vazbě na zákon o daních z příjmu a je dáno hranicí 40 000 Kč bez vazby na ekonomickou podstatu a významnost.

Shrnutím v této kapitole může být to, že v případě IAS dochází k širšímu pojetí technického zhodnocení.

3.4 Ocenění navazující na prvotní uznání – přeceňování nehmotného majetku

Dle IAS/IFRS

Problematika přeceňování majetku je shodně řešena v obou standardech týkajících se hmotného a nehmotného majetku tzn. IAS 38 a IAS 16 shodně řeší tuto problematiku. Jak už bylo zmíněno, u hmotného majetku existují dvě varianty:

- a) základní řešení – pořizovací náklady (historická cena) ponížené o oprávky a ztráty z celkových poklesů hodnoty,
- b) alternativní řešení: reálná hodnota majetku ponížená o oprávky a ztráty z celkových poklesů hodnoty. Reálná hodnota musí být určena pouze aktivním trhem daného typu majetku. Pokud tento aktivní trh neexistuje, oceňuje společnost nehmotná aktiva pouze základním řešením – historickou hodnotou. V případě, že účetní jednotka bude určitou skupinu aktiv přeceňovat reálnou hodnotou, musí přeceňovat tímto modelem všechna aktiva patřící do této skupiny. Ocenění reálnou hodnotou znamená i každoroční přecenění na reálnou hodnotu.

V případě zvýšení účetní hodnoty aktiva v důsledku přecenění by mělo být zvýšení účtováno přímo do vlastního kapitálu jako přírůstky z přecenění. Rozdíl, vyplývající z přecenění by však mohl být vykázán i jako výnos za předpokladu, že úbytek stejného aktiva v předešlých letech byl účtován do nákladů.

V případě snížení účetní hodnoty majetku se částka snížení vykáže jako náklad. Snížení hodnoty plynoucí z přecenění, však může být účtováno přímo proti vlastnímu kapitálu do výše již vytvořeného přírůstku z přecenění u stejného aktiva.[3]

Dle české legislativy

V případě českých účetních úprav je možno nehmotný majetek oceňovat v historické ceně, snížené o oprávky a opravné položky. Pokud se jedná o model reálné ceny, tak ten není v českých úpravách povolen.[5]

Stejně jako tomu bylo v kapitole dlouhodobého hmotného majetku, je národní úprava shodná s IAS 38 v základním řešení a alternativní řešení není v české legislativě přípustné.

3.5 Amortizace dlouhodobého nehmotného majetku

Dle IAS/IFRS

Mezinárodní účetní standard IAS 38 požaduje, aby byl nehmotný majetek odepisován po dobu jeho životnosti, která je maximálně 20 let od data zařazení do používání. Pouze ve výjimečných případech lze odepisovat nehmotný majetek po dobu delší než 20 let, ale je nutné tyto skutečnosti popsat a vysvětlit a každý rok provádět test na znehodnocení majetku. Dle standardu není možné, aby nehmotný majetek měl neomezenou dobu životnosti.

Metoda odepisování by měla být shodná s dobou přínosů ekonomických hodnot do společnosti. Pokud není možné tento model reálně nastavit, lze aplikovat rovnoměrné odepisování. Odpisy nehmotného majetku jsou vykazovány jako náklady společnosti, pokud nějaký jiný standard nezakazuje tento způsob nebo požaduje tyto odpisy zahrnout do hodnoty aktiv.

Standard požaduje, aby se účetní odpisy nehmotných aktiv stanovovaly na nulovou zbytkovou hodnotu s výjimkou:

- a) jestliže existuje závazek třetí strany odkoupit nehmotný majetek po skončení doby jeho životnosti,
- b) jestliže existuje aktivní trh nehmotného aktiva a je pravděpodobné, že tento aktivní trh bude existovat i po skončení životnosti tohoto aktiva.

Účetní jednotka by měla posoudit ke konci každého účetního období, jestli nedošlo ke snížení hodnoty nehmotného aktiva. Pokud by k tomuto snížení došlo, postupuje společnost podle mezinárodního účetního standardu IAS 36 – Snížení hodnoty aktiv.[1]

Dle české legislativy

Odepisování dlouhodobého nehmotného majetku je též zachyceno v článku IV. v účetním standardu č. 013, vyhlášky č. 500/2002 Sb., který uvádí:

- odpisy se zaokrouhlují na celé koruny nahoru,
- odpisy se účtují ve prospěch příslušných účtů účtových skupin 07 – oprávký k dlouhodobému nehmotnému majetku a 08 – Oprávký k dlouhodobému hmotnému majetku a na vrub příslušného účtu účtové skupiny 55 – Odpisy, rezervy, komplexní náklady příštích období a opravné položky provozních nákladů.
- zůstatková cena odepisovaného majetku je tvořena rozdílem mezi výši ocenění majetku a oprávkami.[5]

V případě amortizace dlouhodobého nehmotného majetku, lze říci, že české postupy jsou v podstatě v souladu s požadavky mezinárodního účetního standardu IAS 38. Patrný rozdíl nastává v určení maximální doby odepisování, která není v české legislativě vymezena. Výjimku při určení maximální doby odepisování v české úpravě tvoří Opravná položka k nabytému majetku, která je stanovena na 15 let a je tedy v souladu s požadavkem mezinárodního účetního standardu IAS 38 – Nehmotná aktiva, kde je maximální doba amortizace 20 let.

Další rozdíl, který byl již zmíněný v kapitole odpisy dlouhodobého hmotného majetku je, že odlišnost nastává v nemožnosti českých postupů účtovat o majetku a odpisech komponentním způsobem. Důsledkem je potom to, že v případě IAS/IFRS, není potřeba tvořit rezervy a opravy dlouhodobého hmotného majetku. V české právní úpravě nejsou uvedeny požadavky na alespoň jednoroční přezkoumání zůstatkové hodnoty použitelnosti a zbytkové hodnoty jako je tomu v IAS/IFRS.

3.6 Likvidace a vyřazení

Dle IAS/IFRS

Majetek lze vyřadit v případě jeho prodeje – dochází ke standardnímu odúčtování aktiva. Výsledný zisk či ztráta jsou vykazovány ve výsledovce kompenzovaně, tzn., jako rozdíl mezi prodejní cenou aktiva a zůstatkovou cenou aktiva. Aktivum lze vyřadit také z důvodu, že je zařazeno mezi aktiva držená k prodeji, tzn., že společnost dané aktivum přestává používat a zamýšlí jeho prodej. Majetek společnost vyřadí v případě, že přestane dané aktivum využívat a provede se zúčtování jeho zůstatkové ceny do nákladů.[3]

Dle české legislativy

Kapitola vyřazení dlouhodobého nehmotného majetku je obsažena v článku V. v účetním standardu č. 013 vyhlášky č. 500/2002 Sb., jak již bylo uvedeno v kapitole dlouhodobého hmotného majetku.[5]

I v případě nehmotného majetku se jedná o téměř shodné postupy vyřazování. Stejně jako tomu bylo u hmotných aktiv, k rozdílu též dochází ve vykazování zisku či ztráty z vyřazení aktiva ve výsledovce, kdy u české podoby dochází k zahrnutí v brutto hodnotě a v mezinárodní v netto hodnotě.

4. Aplikační část

V této kapitole jsou uvedeny data společnosti D.H.S. – Data, Hardware, Software, s. r. o., která poskytla veškeré podklady a materiály na zpracování aplikační části. Cílem kapitoly je ukázat dopady rozdílnosti IAS/IFRS a české úpravy účetnictví v praxi. Konkrétně se jedná o transformaci konsolidované účetní závěrky a dále jsou podrobněji uvedeny rozdílnosti v leasingu a odepisování dlouhodobého hmotného majetku.

4.1 Představení společnosti D.H.S.

D.H.S. - Data, Hardware, Software, spol. s r.o. (DHS) je jedna z mála společností na trhu, která je od roku 1992 schopna zákazníkům dodat komplexní řešení zahrnující analýzu procesů, software, hardware, bezdrátovou datovou komunikaci a následný servis. Hlavní snahou je dodat zákazníkovi řešení, které bude plně v souladu s jeho potřebami a s krátkou dobou návratnosti. Firma je svým zákazníkům schopna dodat jak vlastní řešení, která jsou výsledkem dlouholeté práce vlastního vývojového týmu, tak i řešení od renomovaných zahraničních společností.

Produkty a služby DHS odstraňují systém práce „tužka-papír“ a umožňují zákazníkům především:

- Jednoduchý sběr dat v terénu
- On-line dostupnost potřebných informací
- Zrychlení a zpřesnění všech operací
- Snížení chybovosti

Jako hlavní přínos uvádí DHS snížení provozních nákladů a zvýšení efektivity vykonávaných činností.

DHS spolupracuje při rozvoji a implementaci produktů s řadou pečlivě vybraných renomovaných partnerů a využívá služeb řady ověřených dodavatelů (např. Made4Net Systems Ltd., T-Mobile Czech Republic a.s.)

4.2 Popis postupu při transformaci konsolidované účetní závěrky společnosti D.H.S., s. r. o. do IAS/IFRS 2008

Transformace účetních výkazů vychází z postupů uplatňování vybraných Mezinárodních standardů v praxi a z odlišností od úpravy účetnictví v České republice. V rámci transformace byly vytvořeny převodové můstky a byly provedeny hlavní (významné) úpravy při změně z Českých účetních standardů do Mezinárodních účetních standardů. Jednotlivé úpravy jsou uvedeny v následujících kapitolách.

4.2.1 Definování základních prvků účetních výkazů

Převod příslušných řádků českých výkazů do odpovídajících řádků výkazů ve formátu IAS/IFRS. Pro transformaci českých účetních výkazů do formátu IAS/IFRS byl použit převodový můstek, kdy jednotlivé řádky českých výkazů byly přiřazeny příslušným řádkům IAS/IFRS výkazů.

4.2.2 Provedení úprav týkajících se vykázaných výnosů.

Mimořádné výnosy se podle IAS/IFRS vykazují pouze ve výjimečných případech, a i to má být zrušeno. To co se podle českých postupů účtování účtuje jako mimořádné výnosy nebo se podle Mezinárodních účetních standardů účtuje jako provozní výnosy běžného roku, nebo pokud by se jednalo o významnější položky, byl by o ně upraven hospodářský výsledek minulých let.

- mimořádné výnosy v roce 2008 nebyly vykázány. V případě jejich existence by byly převedeny do ostatních provozních výnosů.

4.2.3 Provedení úprav týkajících se vykázaných nákladů.

Mimořádné náklady se podle IAS/IFRS vykazují pouze ve výjimečných případech, např. při živelních pohromách nebo válečných konfliktech, a i to má být zrušeno. To co se podle českých postupů účtování účtuje jako mimořádné náklady, se podle Mezinárodních účetních standardů účtuje jako provozní náklady běžného roku, nebo pokud by se jednalo o významnější položky, byl by o ně upraven hospodářský výsledek minulých let.

- mimořádné náklady v roce 2008 nebyly vykázány. V případě jejich existence by byly převedeny do ostatních provozních nákladů.

4.2.4 Provedení úprav týkajících se aktiv

V souvislosti se zásobami náhradních dílů, bylo prověřováno, zda se nejedná o zásoby s velmi nízkou obrátkovostí nebo o zásoby náhradních dílů, které již asi nebudou použitelné. Takové zásoby náhradních dílů by bylo nutné v souladu s IAS/IFRS převést ze zásob do dlouhodobého majetku. Takové zásoby náhradních dílů ale nebyly zjištěny, proto tato oblast zůstala bez úprav.

- náklady příštích období byly převedeny do obchodních a jiných pohledávek ve výši 980 tis. Kč,

4.2.5 Provedení úprav týkajících se pasiv

- rezervy ve výši 0 tis. Kč byly převedeny do dlouhodobých závazků.
- výnosy příštích období ve výši 105 tis. Kč byly převedeny do obchodních a jiných závazků.
- výdaje příštích období ve výši 12 tis. Kč byly převedeny do obchodních a jiných závazků.

4.2.6 Provedení úprav vyplývajících z odlišného postupu v účtování leasingů v české praxi a podle zásad platných pro IAS/IFRS.

Problematika leasingu by obsáhla další diplomovou práci. Z tohoto důvodu uvádím v aplikační části pouze některé definice, kterými se zabývá standard IAS 17 – Leasingy. Jako leasing je definována taková smlouva, kdy pronajímatel poskytuje nájemci užívat aktivum po smluvenou dobu za smluvenou platbu nebo sérii platem. Finanční leasing je takový leasing, kdy nájemce přejímá všechna rizika a odměny z vlastnictví aktiva. Operační leasing je definován jako ostatní případy. Předmět leasingu bude vykázán vždy v rozvaze nájemce a zároveň se vykazuje dlouhodobý závazek. Pronajímatel vykazuje dlouhodobou pohledávku, která se umořuje splátkami. Předmět leasingu se pak ocení nižší z těchto hodnot: reálná hodnota (fair value) majetku – u nové věci je to kupní cena bez úroků, současná hodnota budoucích leasingových plateb.

Česká zákonná úprava účetnictví leasingy nedefinuje. Leasing se posuzuje z hlediska vlastnictví, to znamená, že jako aktivum ho vykazuje pronajímatel. Převažuje pohled formální nad pohledem věcným.[2]

Z odlišného pojetí leasingu nastávají rozdíly a to především v tom, že v České republice se nezahrnuje majetek pořízený formou leasingu do rozvahy nájemce jako aktivum, odpis hodnoty do nákladů vychází z doby smlouvy, nikoliv z doby faktické životnosti.

Společnost D.H.S si 6. 6. 2008 pořídila formou leasingu osobní automobil Audi Q7 4.2 TDI quattro.

A) Podle IAS je nejprve nutné vypočítat současnou hodnotu splátek a porovnat ji s fair value majetku na leasing. Současná hodnota (PV) splátek = $\sum P / (1 + i)^n$

Kde: P jednotlivé splátky

i úroková míra

n počet splátek

V tomto případě nájemce nezná implicitní úrokovou míru pronajímatele (implicit rate), je proto nutné zjistit tzv. Incremental borrowing rate (mezní, přírůstková úroková míra). Definice přírůstkové úrokové míry, uvedená v IAS 17 zní: Přírůstková (mezní) úroková míra nájemce (Lessee's incremental borrowing rate of interest) – „úroková míra, kterou by nájemce musel zaplatit u podobného leasingu, nebo pokud tato míra není zjistitelná, úroková míra, která by na počátku leasingu nájemci vznikla, pokud by si půjčil na podobnou dobu a s podobnou zárukou prostředky nutné k nákupu aktiva.“⁹

Předpokládejme, že nájemce nemá žádný podobný leasing. Je tedy nutné požádat banku o nabídku úvěru. Předpokládejme, že nabídka úvěru na počátku leasingu (6. 6. 2008) zněla na úrokovou míru 5,0% p.a. Výpočet současné hodnoty splátek se provádí pomocí tabulkového kalkulátoru pomocí příslušné funkce. Tento výpočet uvádí následující tabulka.

⁹ KRUPOVÁ, L. IAS v příkladech – srovnání vybraných mezinárodních účetních standardů s českou účetní legislativou I. Díl. 1. vyd. Praha: VOX – Ing. Ostrovská, Z. Csc. ISBN 80-86324-22-2. 99 s.

Tabulka 6 Stanovení vstupní hodnoty leasingu¹⁰

Výpočet současné hodnoty splátek při 5,0 % úrokové míře ročně 0,417 % měsíčně

| Datum | Splátka | Hodnota jmenovatele (1 + 0,00417) ⁿ | Současná hodnota splátky (celé Kč) |
|---|------------|--|------------------------------------|
| 06.06.2008 | 757 000,00 | | 757 000 |
| 06.06.2008 | 0,00 | | 0 |
| 06.06.2008 | 29 444,28 | | 29 444 |
| 01.07.2008 | 29 444,28 | 1,0041700000 | 29 322 |
| 01.03.2013 | 29 444,28 | 1,2676892941 | 23 227 |
| 01.04.2013 | 29 444,28 | 1,2729755584 | 23 130 |
| 01.05.2013 | 29 444,28 | 1,2782838665 | 23 034 |
| 01.05.2013 | 119,00 | 1,2836143102 | 93 |
| Současná hodnota splátek celkem: | | | 2 323 720 |

Zdroj: Interní materiál

Současná hodnota minimálních splátek je větší než fair value, tzn., že do rozvahy nájemce vstoupí automobil v ocenění fair value = 1 971 700,-- Kč. (Kupní cena s DPH 1 971 700,-- Kč + poplatek za uzavření smlouvy s DPH 0,- Kč).

Dále bylo nutné na všechny nově uzavřené leasingové smlouvy zpracovat tabulky pro účtování finančního leasingu v souladu s postupy stanovenými IFRS, kdy se neúčtuje o nájemném, ale odpisech, úrocích a snižování dluhu viz příloha B.

B) Po daných úpravách následuje stanovení leasingu jak podle ČUS tak podle IFRS. Jednotlivé údaje uvádí následující tabulky.

¹⁰ Pozn.: V tabulce jsou uvedeny první a poslední čtyři splátky. Kompletní údaje jsou uvedeny v příloze A.

Tabulka 7 Leasing podle ČUS

| Pořad. | Předmět leasingu | Datum | Leasingové | Nájemné | | | Splátky | | | |
|--------|---|----------|------------------|-------------|--------|----------------|-------------|---------|--------|----------------|
| číslo | | pořízení | nájemné | za rok 2008 | | | za rok 2008 | | | |
| | | | celkem | měsíční | Počet | nájemné | Nerovn. | měsíční | počet | zapláceno |
| | | | na 5 let | nájemné | Měsíců | 2 008 | splátka | splátka | měsíců | 2 008 |
| 1 | Audi Q7 4.2 TDI quattro - osobní | 6.6.2008 | 2 523 776 | 42 063 | 7 | 294 441 | 757 000 | 29 444 | 7 | 963 108 |
| | | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | | |
| | C E L K E M | | 2 523 776 | | | 294 441 | | | | 963 108 |
| | Požiz cena auta pro leasingovou společnost | | 1 971 700 | | | | | | | |
| | Finanční činnost | | 552 076 | | | | | | | |
| | Leasingové nájemné celkem (leasingová cena) | | 2523776 | | | | | | | |
| | Nájemné se účtuje již za měsíc, ve kterém byl leasing zahájen, tj. 7 měsíců v roce 2008 | | | | | | | | | |

Zdroj: Interní materiál

Tabulka 8 Leasing podle IFRS

| Předmět leasingu | Datum | Požizovací | Odpisy 2008 | | | Oprávk | | Zůstatková | Úrok |
|--|----------|------------------|------------------|--------|----------------|----------|----------------|------------------|---------------|
| | pořízení | cena | rovnoměrné 5 let | | | do | ke dni | cena | za |
| | | | měsíční | počet | odpisy | roku | 31.12. | k 31.12. | rok |
| | | 2008 | odpisy | měsíců | 2 008 | 2 007 | 2 008 | 2 008 | 2 008 |
| Audi Q7 4.2 TDI quattro – osobní | 6.6.2008 | 1 971 700 | 32 862 | 6 | 197 170 | 0 | 197 170 | 1 774 530 | 91 569 |
| | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | |
| C E L K E M | | 1 971 700 | | | 197 170 | 0 | 197 170 | 1 774 530 | 91 569 |
| Odepisovat se začíná až od července, od měsíce, který následuje po měsíci, ve kterém byl majetek pořízen, tj. 6 měsíců v roce 2008 | | | | | | | | | |

Zdroj: Interní materiál

Pokračuje se odúčtováním českého záúčtování. Z nákladů na nájemné z leasingu (účet 518) odebrat skutečně záúčtované nájemné v roce 2008, tj. 295 tis. Kč. O tu samou částku je nutno zvýšit náklady příštích období (účet 381), tj. o 295 tis. Kč.

C) Přidat položky podle IAS/IFRS.

- 1) Zvýšit pořizovací cenu DHM o vstupní cenu nového leasingu (účet 022), tj. o 1 972 tis. Kč.
- 2) O tu samou částku zvýšit dlouhodobé závazky z leasingu (účet 479), tj. o 1 972 tis. Kč.

- 3) Dlouhodobé závazky z leasingu (účet 479) naopak snížit o hodnotu všech zaplacených leasingových splátek v roce 2008, tj. o 963 tis. Kč.
- 4) O tu samou částku snížit náklady příštích období (účet 381), tj. o 963 tis. Kč
- 5) Přidat odpisy majetku z leasingu (účet 551) za rok 2008 ve výši 197 tis. Kč.
- 6) Zvýšit oprávky (účet 082) o hodnotu odpisů, tj. o 197 tis. Kč.
- 7) Přidat úrok z leasingového dluhu (účet 562) za rok 2008 ve výši 92 tis. Kč.
- 8) O tu samou částku zvýšit dlouhodobé závazky z leasingu (účet 479), tj. o 92 tis. Kč.

4.2.7 Provedení úprav vyplývajících z odlišného postupu ve způsobu odepisování hmotného majetku v české praxi a podle zásad platných pro IAS/IFRS.

Hodnota vstupní ceny budovy, ve které firma provozuje svojí činnost, je 4 300 000 Kč. Součástí vstupní ceny byl i výtah v ceně 800 tis. Kč, který se podle ČÚS odepisuje spolu s administrativní budovou po dobu 50-ti let. Je tomu tak, protože byl výtah pořízen spolu s budovou a ne dodatečně. V tomto případě ho podle ČÚS nelze odepisovat zvlášť. Podle IAS/IFRS je ale možno použít komponentní způsob zařazení a odepisování majetku, tj. zvlášť budovy a zvlášť výtahu. Zde je vidět první viditelný rozdíl v pojetí odepisování majetku podle ČÚS a IAS/IFRS. Odpis budovy je podle ČÚS i podle IAS/IFRS tedy na 50 let. Odpis výtahu podle IAS/IFRS je stanoven na 10 let.

V jedenáctém roce byl výtah vyměněn za nový v ceně 900 tis. Kč. Zde dochází k dalšímu rozdílu mezi ČÚS a IAS/IFRS. Podle ČÚS se jedná o opravu budovy, což nemá žádný vliv na její vstupní cenu ani na její odepisování. Hodnota opravy je jednorázový nákladem roku 2004. Podle IAS/IFRS ale dojde k výřadu starého výtahu z majetku a k výřadu jeho opravek. Do majetku se nově zařadí nový výtah, který se začne také nově odepisovat po dobu dalších 10 let.

Společnost D.H.S. odepisuje uvedený majetek rovnoměrným způsobem odepisování. Dále se předpokládá rovnost účetních a daňových odpisů. Rozdílnost jednotlivých způsobů účtování majetku ukazuje následující tabulka.

Tabulka 9 Srovnání odpisů dle IFRS a ČÚS

| Rok | Majetek podle IAS/IFRS | Majetek podle ČÚS | Výše odpisů (v tisících Kč) | | Oprava výtahu podle ČÚS | Hodnota majetku (v tisících Kč) | | Bilanční suma (v tisících Kč) | |
|-------------|------------------------|----------------------|-----------------------------|--------------|-------------------------|---------------------------------|--------------|-------------------------------|--------------|
| | | | IAS/IFRS | ČÚS | | IAS/IFRS | ČÚS | IAS/IFRS | ČÚS |
| 1994 | budova | budova s výtahem | 70 | 86 | | 3 500 | 4 300 | 3 430 | 4 214 |
| | výtah | | 80 | | | 800 | | 720 | |
| 1995 | budova | budova s výtahem | 70 | 86 | | 3 500 | 4 300 | 3 360 | 4 128 |
| | výtah | | 80 | | | 800 | | 640 | |
| 1996 | budova | budova s výtahem | 70 | 86 | | 3 500 | 4 300 | 3 290 | 4 042 |
| | výtah | | 80 | | | 800 | | 560 | |
| 1997 | budova | budova s výtahem | 70 | 86 | | 3 500 | 4 300 | 3 220 | 3 956 |
| | výtah | | 80 | | | 800 | | 480 | |
| 1998 | budova | budova s výtahem | 70 | 86 | | 3 500 | 4 300 | 3 150 | 3 870 |
| | výtah | | 80 | | | 800 | | 400 | |
| 1999 | budova | budova s výtahem | 70 | 86 | | 3 500 | 4 300 | 3 080 | 3 784 |
| | výtah | | 80 | | | 800 | | 320 | |
| 2000 | budova | budova s výtahem | 70 | 86 | | 3 500 | 4 300 | 3 010 | 3 698 |
| | výtah | | 80 | | | 800 | | 240 | |
| 2001 | budova | budova s výtahem | 70 | 86 | | 3 500 | 4 300 | 2 940 | 3 612 |
| | výtah | | 80 | | | 800 | | 160 | |
| 2002 | budova | budova s výtahem | 70 | 86 | | 3 500 | 4 300 | 2 870 | 3 526 |
| | výtah | | 80 | | | 800 | | 80 | |
| 2003 | budova | budova s výtahem | 70 | 86 | | 3 500 | 4 300 | 2 800 | 3 440 |
| | výtah | | 80 | | | 800 | | 0 | |
| 2004 | budova | budova s výtahem | 70 | 86 | 900 | 3 500 | 4 300 | 2 730 | 3 354 |
| | nový výtah | oprava výtahu | 90 | | | 900 | | 810 | |
| 2005 | budova | budova s výtahem | 70 | 86 | | 3 500 | 4 300 | 2 660 | 3 268 |
| | nový výtah | | 90 | | | 900 | | 720 | |
| 2006 | budova | budova s výtahem | 70 | 86 | | 3 500 | 4 300 | 2 590 | 3 182 |
| | nový výtah | | 90 | | | 900 | | 630 | |
| 2007 | budova | budova s výtahem | 70 | 86 | | 3 500 | 4 300 | 2 520 | 3 096 |
| | nový výtah | | 90 | | | 900 | | 540 | |
| 2008 | budova | budova s výtahem | 70 | 86 | | 3 500 | 4 300 | 2 450 | 3 010 |
| | nový výtah | | 90 | | | 900 | | 450 | |
| | | | 2 300 | 1 290 | 900 | 4 400 | 4 300 | 2 900 | 3 010 |

Zdroj: Interní materiál

Oproti českým výkazům se podle IAS/IFRS sníží v rozvaze pořizovací cena budovy o 800 tis. Kč, a nově se zařadí výtah v této hodnotě. Celková vstupní cena majetku se tím nezmění, jedná se jen o přesun z budov do movitých věcí.

V jedenáctém roce se ale podle IAS/IFRS odepsaný výťah vyřadí a zařadí se nový ve vstupní ceně 900 tis. Kč. Tímto krokem dojde ke zvýšení vstupní ceny o 100 tis. Kč.

- Suma opravek v rozvaze se zvýší o 1 010 tis. Kč,
- Odpisy DHM se ve výsledovce roku 2008 zvýší o částku 74 tis Kč.
- O tu samou částku 74 tis. Kč se v rozvaze zvýší oprávky.
- Nerozdělený zisk minulých let se sníží o vyšší odpisy podle IAS/IFRS za období let 1994 – 2007 o 936 tis. Kč.

4.2.8 Posouzení otázky přecenění pozemků, budov a zařízení v duchu zásad platných pro IAS/IFRS.

Otázka přeceňování dlouhodobého majetku na reálnou hodnotu je v současné době ve světě velmi diskutovanou problematikou. Američané se přiklánějí k přeceňování, Evropa je opatrnější. Pro účely této konsolidované účetní závěrky nebylo přecenění majetku provedeno. V tomto případě byla upřednostněna zásada opatrnosti, a nebylo nutné vynakládat další nemalé prostředky za znalecké posudky. Navíc takto získaná informace by neměla váhu významnosti.

4.3 Transformační tabulka – rozdílnosti účetních výkazů společnosti D.H.S., s. r. o.

Transformační tabulka slouží v praxi jako pomocný nástroj pro převedení účetních výkazů z české úpravy do IFRS. Jak již bylo zmíněno na začátku této kapitoly, jednotlivé řádky českých výkazů jsou přiřazeny odpovídajícím IFRS řádkům.

V uvedených tabulkách jsou vidět všechny postupy (operace), které se museli provést v rámci transformace účetní závěrky společnosti D.H.S. Hodnoty, které ukazují změnu výkazů dle české úpravy oproti výkazům podle IFRS, jsou uvedeny kumulativně za celý rok.

Tabulka 10 IAS úpravy transformované výsledovky za rok 2008 společnosti D.H.S.

| Číslo ř. | Položky výsledovky | Transform. řádky | Úpravy leasingy | | | | Konsol.položky |
|-------------|---|-----------------------|-----------------|--------|-------|---------|--------------------|
| | | konsol. Výsledovky | Odúčtování | Odpisy | Úroky | Vyřaz. | po transformaci |
| | | bez IAS úprav | nájemného | | | majetek | do IAS |
| | VÝNOSY | | | | | | |
| 1 | Prodej zboží a služeb | 52 743 | | | | | 52 743 |
| 2 | Změna stavu vnitropodnikových zásob | 460 | | | | | 460 |
| 3 | Aktivace | 335 | | | | | 335 |
| 4 | Tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu | 309 | | | | | 309 |
| 5 | Zúčtování rezerv do výnosů | 0 | | | | | 0 |
| 6 | Zúčtování opravných položek do výnosů | 0 | | | | | 0 |
| 7 | Ostatní provozní výnosy | 467 | | | | | 467 |
| | Výnosy celkem | 54 314 | | | | | 54 314 |
| | | | | | | | |
| | NÁKLADY | | | | | | |
| | | | | | | | |
| 8 | Náklady vynaložené na prodané zboží | 21 001 | | | | | 21 001 |
| 9 | Osobní náklady a výkonová spotřeba | 33 367 | -295 | | | | 33 072 |
| 10 | Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku | 77 | | | | | 77 |
| 11 | Tvorba rezerv časového rozlišení provozních nákladů | -35 | | | | | -35 |
| 12 | Zúčtování opravných položek do provozních nákladů | -119 | | | | | -119 |
| 13 | Ostatní provozní náklady | 2 382 | | 271 | | | 2 653 |
| | Náklady celkem | -56 673 | | | | | -56 649 |
| | | | | | | | |
| | Provozní výsledek hospodaření | -2 359 | | | | | -2 335 |
| | | | | | | | |
| 14 | Finanční náklady | 2 445 | | | 92 | | 2 537 |
| 15 | Finanční výnosy | 1 798 | | | | | 1 798 |
| | Výsledek hospodaření před zdaněním | -3 006 | | | | | -3 074 |
| | | | | | | | |
| 16 | Daňový náklad | 101 | | | | | 101 |
| | | | | | | | |
| | Výsledek hospodaření za účetní období | -3 107 | | | | | -3 175 |

Zdroj: Interní materiál

Tabulka 11 IAS úpravy transformované rozvahy za rok 2008 společnosti D.H.S.

| AKTIVA | Transform. řádky | Úpravy leasingy | | | | | | Konsol.položky |
|---|---------------------|-----------------|---------|-------|-----------|----------|---------|--------------------|
| | konsol. rozvahy | Nový | Oprávky | Úroky | Časové | Hosp. | Závazky | po transformaci |
| | bez IAS úprav | majetek | | | rozlišení | výsledek | z leas. | do IAS |
| <u>Dlouhodobá aktiva</u> | | | | | | | | |
| Pozemky, budovy a zařízení | 3 533 | 2 072 | -1 281 | | | | | 4 324 |
| Nehmotná aktiva | 1 480 | | | | | | | 1 480 |
| | 5 013 | | | | | | | 5 804 |
| <u>Krátkodobá aktiva</u> | | | | | | | | |
| Peníze a peněžní ekvivalenty | 447 | | | | | | | 447 |
| Obchodní a jiné pohledávky | 17 319 | | | | -668 | | | 16 651 |
| Zásoby | 10 966 | | | | | | | 10 966 |
| | 28 732 | | | | | | | 28 064 |
| Aktiva celkem | 33 745 | | | | | | | 33 868 |
| VLASTNÍ KAPITÁL A ZÁVAZKY | | | | | | | | |
| <u>Vlastní kapitál</u> | | | | | | | | |
| Základní kapitál | 100 | | | | | | | 100 |
| Ostatní kapitálové fondy | -31 | | | | | | | -31 |
| Dlouhodobé fondy tvořené ze zisku | 61 | | | | | | | 61 |
| Nerozdělený zisk minulých let | 25 067 | | | | | -910 | | 24 157 |
| Zisk za období | -3 107 | | | | | -68 | | -3 175 |
| Vlastní kapitál celkem | 22 090 | | | | | | | 21 112 |
| <u>Dlouhodobé závazky</u> | | | | | | | | |
| Dlouhodobé závazky | -50 | | | | | | 1 101 | 1 051 |
| Úvěry a půjčky | 169 | | | | | | | 169 |
| | 119 | | | | | | | 1 220 |
| <u>Krátkodobé závazky</u> | | | | | | | | |
| Obchodní a jiné závazky | 10 916 | | | | | | | 10 916 |
| Daňové závazky | 620 | | | | | | | 620 |
| | 11 536 | | | | | | | 11 536 |
| Vlastní kapitál a závazky celkem | 33 745 | | | | | | | 33 868 |

Zdroj: Interní materiál

Závěr je takový, že v případě bez rozdílu u majetku vyšel výsledek hospodaření podle IAS/IFRS o 6 tis. Kč lepší, než podle ČÚS z důvodu rozdílného účtování leasingu. Rozdíl je tak malý, protože od roku 2008 byl leasing zákonem prodloužen na 5 let. Leasingové nájemné podle ČÚS a odpisy+úrok podle IAS/IFRS se tak téměř rovná. V roce 2009 by

byl rozdíl podstatně větší, protože leasing je zkrácen na pouhé dva roky. Zde by pak vznikl podstatný rozdíl mezi nájemným, které by šlo do nákladů ve dvou letech oproti odpisům+úroku, což by šlo do nákladů 5 let. Rozdíl v rozvaze je pak ve zvýšení hodnoty majetku o vstupní hodnotu leasingu podle IAS 1 (1972 tis. Kč) a v doplnění dlouhodobých závazků z leasingu. Malý rozdíl ve výsledku hospodaření je tedy dán tím, že náklady na odpisy+úrok podle IAS/IFRS jsou o 6 tis. Kč nižší než české náklady na leasingové nájemné.

Ve druhém případě vychází výsledek hospodaření roku 2008 podle IAS/IFRS o 68 tis. Kč horší oproti ČÚS, protože segmentní způsob odepisování budovy a výtahu generuje vyšší odpisy, než je tomu při odepisování budovy podle ČÚS. Zhoršený výsledek hospodaření podle IAS/IFRS je v tomto případě rozdílem vylepšení ve výši 6 tis. Kč z leasingu a zhoršením o 74 tis. Kč z rozdílu v odepisování.

Závěr

Cílem diplomové práce bylo porovnat dva odlišné účetní systémy a zachytit vliv jejich rozdílnosti na finanční výkaznictví účetní jednotky. Pro rozsáhlost dané problematiky porovnával vykazování dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku, vycházejících ze dvou odlišných účetních systémů, českých účetních standardů a Mezinárodních účetních standardů (IAS/IFRS). Jednotlivé rozdílnosti těchto dvou přístupů jsou uvedeny v jednotlivých kapitolách, proto jsou v závěru diplomové práce shrnuty nejdůležitější a nejpodstatnější odlišnosti.

Již od začátku studování této problematiky IAS/IFRS a ČUS, prvním a podstatným rozdílem se ukázal způsob, jakým jsou jednotlivé systémy tvořeny a pro jaký účel slouží. IAS/IFRS jsou sice velice pracné, ale poskytují věrný obraz o ekonomické hodnotě aktiv a pasiv účetní jednotky. Je to celek, který je sice tvořen jednotlivými standardy, ty jsou, ale navzájem propojené a navazují na sebe. Z tohoto vyplývá podstata koncepčního rámce IAS/IFRS. Na rozdíl od IAS/IFRS česká účetní úprava nemá definovaný žádný svůj koncepční rámec. Je tvořena zákony, které převážně veškerou problematiku upravují různými výčty položek. Navíc je do velké míry ovlivněna daňovými zákony, které ovlivňují účel, za jakým jsou české výkazy a jednotlivé položky vykazovány. Z toho plyne závěr, že mezinárodní úprava se snaží poskytovat co nejvěrnější informace o činnosti podniku, které slouží pro účely externích uživatelů. Zatímco české účetní jednotky se snaží vykázat co nejlepší daňový základ.

V případě dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku nastávají největší rozdíly již při rozpoznání (definici) aktiva. IAS/IFRS má stanovenou definici aktiva, tedy podmínky, za kterých může být majetek uznán (vykázán) jako dlouhodobé hmotné či nehmotné aktivum. Česká právní úprava opět jen udává výčtem položky, které lze uznat jako dlouhodobý hmotný či nehmotný majetek a samotnou definici neobsahuje.

Další velice rozdílnou oblastí je oceňování majetku. V případě české účetní úpravy je vstupní cenou majetku vždy pořizovací cena, reprodukční pořizovací cena nebo cena dána vlastními náklady. Zatímco IAS/IFRS oceňují majetek buď pořizovacími náklady nebo takzvanou fair value, která představuje reálnou hodnotu vykazovanou k rozvahovému dni.

Oblast leasingu, která je dokázána i konkrétními čísly v aplikační části, představuje další odlišnou problematiku. Rozpor nastává již v samotném chápání leasingu a toho kdo bude daný majetek vykazovat v rozvaze. Podle věcného pohledu IAS/IFRS bude majetek vykazovat v rozvaze vždy nájemce, který ho vykazuje jako dlouhodobý závazek. Z toho vyplývá, že pronajímatel ho vykazuje jako dlouhodobou pohledávku, která je umořována splátkami. V české účetní úpravě převažuje formální pohled nad věcným pohledem a ekonomickou podstatou, tzn., že předmět leasingu vykazuje v rozvaze pronajímatel, který ho i odepisuje. Nájemce účtuje pouze o leasingových splátkách, které zahrnuje do nákladů a časově je rozlišuje podle doby pronájmu.

Poslední podstatná neshoda se nachází v odepisování majetku, která je také podpořena údaji v aplikační části. Na první pohled viditelný rozdíl spočívá v možnosti IAS/IFRS odepisovat podstatné části majetku komponentním způsobem, tedy každou část majetku zvlášť. Česká účetní úprava tento způsob neumožňuje. Jak je uvedeno v praktickém příkladě dopad je takový, že podle IAS/IFRS nově pořízený výtah nahrazuje starý a začíná se normálně odepisovat samostatně. V případě české účetní úpravy se jedná o opravu, která představuje jednorázový náklad daného roku a nemá vliv na vstupní cenu a odepisování. Z tohoto důvodu se podle české právní úpravy na rozdíl od IAS/IFRS vytváří rezervy na opravy.

Lze tedy konstatovat, že odlišné přístupy účetních systémů IAS/IFRS a ČUS mají vliv na způsob vykazování dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku a dalších položek výkazů. Po na studování dané problematiky bych řekl, že IAS/IFRS jsou sice pracným způsobem vykazování, ale na druhou stranu podávají skutečný obraz o ekonomické činnosti podniku a nedochází k jejich zkreslení z hlediska daňového, jako je tomu v případě české účetní úpravy. Jednotlivé kroky a stupně harmonizace považuji za důležité, neboť sloučení celosvětového kapitálového trhu má i podstatný význam pro vylepšení národního kapitálového trhu.

Český účetní systém není v pozici vůči IAS/IFRS na špatné pozici. I přes uvedené odlišnosti, úprava české účetní závěrky podle požadavků IAS/IFRS není tolik složitá a

v mnoha případech se jedná spíše o formální přesun jednotlivých položek. Dále se projevuje snaha přiblížit se k IAS/IFRS, což dokazuje vyhláška č. 469/2008 Sb. Tato vyhláška například umožňuje od roku 2009 odepisovat majetek se zbytkovou hodnotou, jako to umožňují IAS/IFRS. Od roku 2010 bude také možný komponentní způsob odepisování a to znamená, že bude odstraněna další odlišnost oproti IAS/IFRS.

V případě české účetní úpravy bych doporučoval, zaměřit se, stejně jak je tomu v případě IAS/IFRS, na podmínky a způsob, jakým se budou jednotlivé položky finančního výkaznictví vykazovat, tzn., stanovit si také určitý druh „konceptního rámce“ a doplnit zákony jednotlivými podmínkami (definicemi) pro vykazování jednotlivých položek finančního výkaznictví. Dále by měla česká legislativa přestat určovat tak striktně účetním jednotkám jak mají účtovat. Za podstatný a potřebný krok považuji pro českou legislativu separaci účetních a daňových zákonů. Tento krok je důležitý jak pro samotné účetní jednotky tak pro celý národní kapitálový trh, neboť by se mohly účetní jednotky přestat soustředit na vykazování co nejlepšího daňového základu a naopak poskytovat věrně informace o jejich ekonomické činnosti.

Seznam použité literatury

Citovaná literatura

- [1] DVOŘÁKOVÁ, D. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. 2. vyd. Brno: Computer Press, 2008. 329 s. ISBN 978-80-251-1950-1.
- [2] KRUPOVÁ, L. *IAS v příkladech – srovnání vybraných mezinárodních účetních standardů s českou účetní legislativou I. díl*. 1. vyd. Praha: VOX – Ing. Ostrovská, Z. Csc. 2002. 215 s. ISBN 80-86324-22-2.
- [3] KRUPOVÁ, L., LOJA, R. a PELÁK, J. *IAS v příkladech – srovnání vybraných mezinárodních účetních standardů s českou účetní legislativou II. díl*. 1. vyd. Praha: VOX – Ing. Zdenka Ostrovská, Csc. 2003. str. 190. ISBN 80-86324-23-0.
- [4] KOVANICOVÁ, D., *Abeceda účetních znalostí pro každého*, 12. vyd. Praha: Polygon, 2005. 416 s. ISBN 978-80-7208-723-5.
- [5] *Účetnictví podnikatelů. Audit. UZ č. 707*. Ostrava: Sagit, 2009. str. 176.

Bibliografie

- [6] International Financial Reporting Standards 2008 Bound Volume. London: IASB , 2008. 2752 pgs. ISBN 978-1-905590-54-4.
- [7] KOVANICOVÁ, D. *Finanční účetnictví - světový koncept IFRS/IAS*. 5. vyd. Praha: Polygon, 2005. 526 s. ISBN 80-7273-129-7.
- [8] KOVANICOVÁ, D. *Jak porozumět světovým, evropským, českým účetním výkazům*. 1. vyd. Praha: Polygon, 2004. 284 s. ISBN 80-7273-095-9.
- [9] KRUPOVA L., MLÁDEK R., *IAS v příkladech. III. díl*. 1. vyd. Praha: VOX – Ing. Zdenka Ostrovská, Csc. 2003. 320 s. ISBN: 80-86324-33-8.
- [10] MLÁDEK, R., *Světové účetnictví IFRS US GAAP*, Praha: Linde, 2005. 415 s. ISBN 80-7201-519-2
- [11] ŠRÁMKOVÁ, A., JANOUŠKOVÁ, M. *Mezinárodní standardy účetního výkaznictví - Praktická aplikace*. Praha: Institut Svazu účetních, a. s., 2006. 432 s. ISBN 80-86716-28-7.

Ostatní použité zdroje

[12] Business center [online]. <Dostupné z <http://www.business.center.cz>>

[13] Ministerstvo financí [online]. <Dostupné z <http://www.mfcr.cz>>

[14] IAS plus [oline]. <Dostupné z <http://www.iasplus.com>>

[15] Dhs [online]. <Dostupné z <http://www.dhs.cz>>

Přílohy

| | |
|------------------|---|
| Příloha A | Výpočet současné hodnoty splátek při 5,0 % úrokové míře ročně 0,417 % měsíčně (2 str.) |
| Příloha B | Leasingová tabulka pro účtování (2 str.) |
| Příloha C | Transformovaná rozvaha firmy D.H.S. (2 str.) |
| Příloha D | Transformovaná výsledovka firmy D.H.S. (2 str.) |
| Příloha E | Rozvaha firmy D.H.S. dle ČUS (5 str.) |
| Příloha F | Výsledovka firmy D.H.S. podle ČUS (2 str.) |

Příloha A Výpočet současné hodnoty splátek při 5,0 % úrokové míře ročně 0,417 % měsíčně**Leasing 1 Audi Q7 4.2 TDI - osobní**

| Datum | Splátka | Hodnota jmenovatele (1 + 0,00417) ⁿ | Současná hodnota splátky (celé Kč) |
|------------|------------|--|--|
| 06.06.2008 | 757 000,00 | | 757 000 |
| 06.06.2008 | 0,00 | | 0 |
| 06.06.2008 | 29 444,28 | | 29 444 |
| 01.07.2008 | 29 444,28 | 1,0041700000 | 29 322 |
| 01.08.2008 | 29 444,28 | 1,0083573889 | 29 200 |
| 01.09.2008 | 29 444,28 | 1,0125622392 | 29 079 |
| 01.10.2008 | 29 444,28 | 1,0167846237 | 28 958 |
| 01.11.2008 | 29 444,28 | 1,0210246156 | 28 838 |
| 01.12.2008 | 29 444,28 | 1,0252822883 | 28 718 |
| 01.01.2009 | 29 444,28 | 1,0295577154 | 28 599 |
| 01.02.2009 | 29 444,28 | 1,0338509711 | 28 480 |
| 01.03.2009 | 29 444,28 | 1,0381621296 | 28 362 |
| 01.04.2009 | 29 444,28 | 1,0424912657 | 28 244 |
| 01.05.2009 | 29 444,28 | 1,0468384543 | 28 127 |
| 01.06.2009 | 29 444,28 | 1,0512037707 | 28 010 |
| 01.07.2009 | 29 444,28 | 1,0555872904 | 27 894 |
| 01.08.2009 | 29 444,28 | 1,0599890894 | 27 778 |
| 01.09.2009 | 29 444,28 | 1,0644092439 | 27 663 |
| 01.10.2009 | 29 444,28 | 1,0688478304 | 27 548 |
| 01.11.2009 | 29 444,28 | 1,0733049259 | 27 433 |
| 01.12.2009 | 29 444,28 | 1,0777806074 | 27 319 |
| 01.01.2010 | 29 444,28 | 1,0822749526 | 27 206 |
| 01.02.2010 | 29 444,28 | 1,0867880391 | 27 093 |
| 01.03.2010 | 29 444,28 | 1,0913199452 | 26 980 |
| 01.04.2010 | 29 444,28 | 1,0958707494 | 26 868 |
| 01.05.2010 | 29 444,28 | 1,1004405304 | 26 757 |
| 01.06.2010 | 29 444,28 | 1,1050293674 | 26 646 |
| 01.07.2001 | 29 444,28 | 1,1096373399 | 26 535 |
| 01.08.2010 | 29 444,28 | 1,1142645276 | 26 425 |
| 01.09.2001 | 29 444,28 | 1,1189110107 | 26 315 |
| 01.10.2010 | 29 444,28 | 1,1235768696 | 26 206 |
| 01.11.2010 | 29 444,28 | 1,1282621852 | 26 097 |
| 01.12.2010 | 29 444,28 | 1,1329670385 | 25 989 |
| 01.01.2011 | 29 444,28 | 1,1376915110 | 25 881 |
| 01.02.2011 | 29 444,28 | 1,1424356846 | 25 773 |
| 01.03.2011 | 29 444,28 | 1,1471996414 | 25 666 |
| 01.04.2011 | 29 444,28 | 1,1519834639 | 25 560 |
| 01.05.2011 | 29 444,28 | 1,1567872350 | 25 453 |
| 01.06.2011 | 29 444,28 | 1,1616110377 | 25 348 |
| 01.07.2011 | 29 444,28 | 1,1664549558 | 25 243 |
| 01.08.2011 | 29 444,28 | 1,1713190729 | 25 138 |
| 01.09.2011 | 29 444,28 | 1,1762034735 | 25 033 |
| 01.10.2011 | 29 444,28 | 1,1811082419 | 24 929 |

| | | | |
|---|-----------|--------------|------------------|
| 01.11.2011 | 29 444,28 | 1,1860334633 | 24 826 |
| 01.12.2001 | 29 444,28 | 1,1909792229 | 24 723 |
| 01.01.2012 | 29 444,28 | 1,1959456062 | 24 620 |
| 01.02.2012 | 29 444,28 | 1,2009326994 | 24 518 |
| 01.03.2012 | 29 444,28 | 1,2059405888 | 24 416 |
| 01.04.2012 | 29 444,28 | 1,2109693610 | 24 315 |
| 01.05.2012 | 29 444,28 | 1,2160191032 | 24 214 |
| 01.06.2012 | 29 444,28 | 1,2210899029 | 24 113 |
| 01.07.2012 | 29 444,28 | 1,2261818478 | 24 013 |
| 01.08.2012 | 29 444,28 | 1,2312950261 | 23 913 |
| 01.09.2012 | 29 444,28 | 1,2364295264 | 23 814 |
| 01.10.2012 | 29 444,28 | 1,2415854375 | 23 715 |
| 01.11.2012 | 29 444,28 | 1,2467628488 | 23 617 |
| 01.12.2012 | 29 444,28 | 1,2519618498 | 23 519 |
| 01.01.2013 | 29 444,28 | 1,2571825308 | 23 421 |
| 01.02.2013 | 29 444,28 | 1,2624249819 | 23 324 |
| 01.03.2013 | 29 444,28 | 1,2676892941 | 23 227 |
| 01.04.2013 | 29 444,28 | 1,2729755584 | 23 130 |
| 01.05.2013 | 29 444,28 | 1,2782838665 | 23 034 |
| 101.05.2013 | 119,00 | 1,2836143102 | 93 |
| Současná hodnota splátek celkem: | | | 2 323 720 |

Příloha B Leasingová tabulka pro účtování

| Leasing 1 Audi Q7 4.2 TDI quattro - osobní | | | | | | | | |
|--|--------------------------------|------------------------|----------------------|------------------------|--------------------------|--------------------|--------------------------|-----------------------------|
| | | | | | | SPZ | 9A6 08 86 | |
| Datum | Splátka leasingu ¹⁾ | Pojistné ²⁾ | Platba ³⁾ | Pauš Pop ⁴⁾ | Úrok. míra ⁵⁾ | Úrok ⁶⁾ | Stav dluhu ⁷⁾ | Snížení dluhu ⁸⁾ |
| 06.06.2008 | | | 757 000,00 | | | | 1 971 700,00 | 757 000,00 |
| 06.06.2008 | | | | 0,00 | | | 1 214 700,00 | 0,00 |
| 06.06.2008 | 29 444,28 | 0,00 | 29 444,28 | | | | 1 214 700,00 | 8 516,69 |
| 01.07.2008 | 29 444,28 | 0,00 | 29 444,28 | | 1,303% | 15 716,57 | 1 206 183,31 | 13 727,71 |
| 01.08.2008 | 29 444,28 | 0,00 | 29 444,28 | | 1,303% | 15 537,70 | 1 192 455,60 | 13 906,58 |
| 01.09.2008 | 29 444,28 | 0,00 | 29 444,28 | | 1,303% | 15 356,49 | 1 178 549,01 | 14 087,79 |
| 01.10.2008 | 29 444,28 | 0,00 | 29 444,28 | | 1,303% | 15 172,93 | 1 164 461,23 | 14 271,35 |
| 01.11.2008 | 29 444,28 | 0,00 | 29 444,28 | | 1,303% | 14 986,97 | 1 150 189,88 | 14 457,31 |
| 01.12.2008 | 29 444,28 | 0,00 | 29 444,28 | | 1,303% | 14 798,60 | 1 135 732,57 | 14 645,68 |
| Celkem 2008 | 206 109,96 | 0,00 | 963 109,96 | 0,00 | | 91 569,26 | | 850 613,11 |
| 01.01.2009 | 29 444,28 | 0,00 | 29 444,28 | | 1,303% | 14 607,76 | 1 121 086,89 | 14 836,52 |
| 01.02.2009 | 29 444,28 | 0,00 | 29 444,28 | | 1,303% | 14 414,44 | 1 106 250,37 | 15 029,84 |
| 01.03.2009 | 29 444,28 | 0,00 | 29 444,28 | | 1,303% | 14 218,60 | 1 091 220,53 | 15 225,68 |
| 01.04.2009 | 29 444,28 | 0,00 | 29 444,28 | | 1,303% | 14 020,21 | 1 075 994,86 | 15 424,07 |
| 01.05.2009 | 29 444,28 | 0,00 | 29 444,28 | | 1,303% | 13 819,24 | 1 060 570,79 | 15 625,04 |
| 01.06.2009 | 29 444,28 | 0,00 | 29 444,28 | | 1,303% | 13 615,64 | 1 044 945,75 | 15 828,64 |
| 01.07.2009 | 29 444,28 | 0,00 | 29 444,28 | | 1,303% | 13 409,40 | 1 029 117,11 | 16 034,88 |
| 01.08.2009 | 29 444,28 | 0,00 | 29 444,28 | | 1,303% | 13 200,46 | 1 013 082,23 | 16 243,82 |
| 01.09.2009 | 29 444,28 | 0,00 | 29 444,28 | | 1,303% | 12 988,80 | 996 838,41 | 16 455,48 |
| 01.10.2009 | 29 444,28 | 0,00 | 29 444,28 | | 1,303% | 12 774,39 | 980 382,93 | 16 669,89 |
| 01.11.2009 | 29 444,28 | 0,00 | 29 444,28 | | 1,303% | 12 557,18 | 963 713,04 | 16 887,10 |
| 01.12.2009 | 29 444,28 | 0,00 | 29 444,28 | | 1,303% | 12 337,14 | 946 825,94 | 17 107,14 |
| Celkem 2009 | 353 331,36 | 0,00 | 353 331,36 | | | 161 963,28 | | 191 368,08 |
| 01.01.2010 | 29 444,28 | 0,00 | 29 444,28 | | 1,303% | 12 114,24 | 929 718,80 | 17 330,04 |
| 01.02.2010 | 29 444,28 | 0,00 | 29 444,28 | | 1,303% | 11 888,43 | 912 388,76 | 17 555,85 |
| 01.03.2010 | 29 444,28 | 0,00 | 29 444,28 | | 1,303% | 11 659,67 | 894 832,91 | 17 784,61 |
| 01.04.2010 | 29 444,28 | 0,00 | 29 444,28 | | 1,303% | 11 427,94 | 877 048,30 | 18 016,34 |
| 01.05.2010 | 29 444,28 | 0,00 | 29 444,28 | | 1,303% | 11 193,19 | 859 031,96 | 18 251,09 |
| 01.06.2010 | 29 444,28 | 0,00 | 29 444,28 | | 1,303% | 10 955,37 | 840 780,86 | 18 488,91 |
| 01.07.2010 | 29 444,28 | 0,00 | 29 444,28 | | 1,303% | 10 714,46 | 822 291,96 | 18 729,82 |
| 01.08.2010 | 29 444,28 | 0,00 | 29 444,28 | | 1,303% | 10 470,41 | 803 562,14 | 18 973,87 |
| 01.09.2010 | 29 444,28 | 0,00 | 29 444,28 | | 1,303% | 10 223,19 | 784 588,28 | 19 221,09 |
| 01.10.2010 | 29 444,28 | 0,00 | 29 444,28 | | 1,303% | 9 972,73 | 765 367,18 | 19 471,55 |
| 01.11.2010 | 29 444,28 | 0,00 | 29 444,28 | | 1,303% | 9 719,02 | 745 895,64 | 19 725,26 |
| 01.12.2010 | 29 444,28 | 0,00 | 29 444,28 | | 1,303% | 9 462,00 | 726 170,38 | 19 982,28 |
| Celkem 2010 | 353 331,36 | 0,00 | 353 331,36 | | | 129 800,65 | | 223 530,71 |
| 01.01.2011 | 29 444,28 | 0,00 | 29 444,28 | | 1,303% | 9 201,63 | 706 188,10 | 20 242,65 |
| 01.02.2011 | 29 444,28 | 0,00 | 29 444,28 | | 1,303% | 8 937,87 | 685 945,45 | 20 506,41 |
| 01.03.2011 | 29 444,28 | 0,00 | 29 444,28 | | 1,303% | 8 670,67 | 665 439,04 | 20 773,61 |
| 01.04.2011 | 29 444,28 | 0,00 | 29 444,28 | | 1,303% | 8 399,99 | 644 665,43 | 21 044,29 |
| 01.05.2011 | 29 444,28 | 0,00 | 29 444,28 | | 1,303% | 8 125,78 | 623 621,14 | 21 318,50 |
| 01.06.2011 | 29 444,28 | 0,00 | 29 444,28 | | 1,303% | 7 848,00 | 602 302,64 | 21 596,28 |

| | | | | | | | | |
|-----------------------|---------------------|-------------|---------------------|-------------|--------|-------------------|------------------|---------------------|
| 01.07.2011 | 29 444,28 | 0,00 | 29 444,28 | | 1,303% | 7 566,60 | 580 706,37 | 21 877,68 |
| 01.08.2011 | 29 444,28 | 0,00 | 29 444,28 | | 1,303% | 7 281,54 | 558 828,69 | 22 162,74 |
| 01.09.2011 | 29 444,28 | 0,00 | 29 444,28 | | 1,303% | 6 992,76 | 536 665,95 | 22 451,52 |
| 01.10.2011 | 29 444,28 | 0,00 | 29 444,28 | | 1,303% | 6 700,21 | 514 214,42 | 22 744,07 |
| 01.11.2011 | 29 444,28 | 0,00 | 29 444,28 | | 1,303% | 6 403,86 | 491 470,36 | 23 040,42 |
| 01.12.2011 | 29 444,28 | 0,00 | 29 444,28 | | 1,303% | 6 103,64 | 468 429,94 | 23 340,64 |
| Celkem 2011 | 353 331,36 | 0,00 | 353 331,36 | | | 92 232,56 | | 261 098,80 |
| 01.01.2012 | 29 444,28 | 0,00 | 29 444,28 | | 1,303% | 5 799,51 | 445 089,30 | 23 644,77 |
| 01.02.2012 | 29 444,28 | 0,00 | 29 444,28 | | 1,303% | 5 491,42 | 421 444,53 | 23 952,86 |
| 01.03.2012 | 29 444,28 | 0,00 | 29 444,28 | | 1,303% | 5 179,32 | 397 491,67 | 24 264,96 |
| 01.04.2012 | 29 444,28 | 0,00 | 29 444,28 | | 1,303% | 4 863,14 | 373 226,71 | 24 581,14 |
| 01.05.2012 | 29 444,28 | 0,00 | 29 444,28 | | 1,303% | 4 542,85 | 348 645,58 | 24 901,43 |
| 01.06.2012 | 29 444,28 | 0,00 | 29 444,28 | | 1,303% | 4 218,39 | 323 744,15 | 25 225,89 |
| 01.07.2012 | 29 444,28 | 0,00 | 29 444,28 | | 1,303% | 3 889,69 | 298 518,25 | 25 554,59 |
| 01.08.2012 | 29 444,28 | 0,00 | 29 444,28 | | 1,303% | 3 556,72 | 272 963,67 | 25 887,56 |
| 01.09.2012 | 29 444,28 | 0,00 | 29 444,28 | | 1,303% | 3 219,40 | 247 076,10 | 26 224,88 |
| 01.10.2012 | 29 444,28 | 0,00 | 29 444,28 | | 1,303% | 2 877,69 | 220 851,22 | 26 566,59 |
| 01.11.2012 | 29 444,28 | 0,00 | 29 444,28 | | 1,303% | 2 531,53 | 194 284,64 | 26 912,75 |
| 01.12.2012 | 29 444,28 | 0,00 | 29 444,28 | | 1,303% | 2 180,86 | 167 371,88 | 27 263,42 |
| Celkem 2012 | 353 331,36 | 0,00 | 353 331,36 | | | 48 350,52 | | 304 980,84 |
| 01.01.2013 | 29 444,28 | 0,00 | 29 444,28 | | 1,303% | 2 180,86 | 167 371,88 | 27 263,42 |
| 01.02.2013 | 29 444,28 | 0,00 | 29 444,28 | | 1,303% | 1 825,61 | 140 108,46 | 27 618,67 |
| 01.03.2013 | 29 444,28 | 0,00 | 29 444,28 | | 1,303% | 1 465,74 | 112 489,79 | 27 978,54 |
| 01.04.2013 | 29 444,28 | 0,00 | 29 444,28 | | 1,303% | 1 101,18 | 84 511,26 | 28 343,10 |
| 01.05.2013 | 29 444,28 | 0,00 | 29 444,28 | | 1,303% | 731,87 | 56 168,16 | 28 712,41 |
| 01.05.2013 | 119,00 | | 119,00 | | 1,303% | -73,32 | 27 455,75 | 192,32 |
| Celkem 2013 | 147 340,40 | 0,00 | 147 340,40 | | | 7 231,94 | | 140 108,46 |
| | | | | | | | | |
| Celkem leasing | 1 766 775,80 | 0,00 | 2 523 775,80 | 0,00 | | 531 148,21 | | 1 971 700,00 |

a) **27 455,75** x 1,303% = 357,75 Kč. Rozdíl mezi touto částkou a dosazenou částkou -73,32 Kč ve výši 284,43 Kč představuje zaokrouhlení v rámci celého výpočtu.

Rozvaha ke dni 31. 12.2008

| | <u>2008</u> | <u>2007</u> |
|---|--------------------|--------------------|
| Aktiva | | |
| <u>Dlouhodobá aktiva</u> | | |
| Pozemky, budovy a zařízení | 4 324 | 5 443 |
| Nehmotná aktiva | 1 480 | 1 997 |
| | <hr/> 5 804 | <hr/> 7 440 |
| <u>Krátkodobá aktiva</u> | | |
| Peníze a peněžní ekvivalenty | 447 | 7 139 |
| Obchodní a jiné pohledávky | 16 651 | 9 419 |
| Zásoby | 10 966 | 11 388 |
| | <hr/> 28 064 | <hr/> 27 946 |
| Aktiva celkem | <hr/>33 868 | <hr/>35 386 |
| Vlastní kapitál a závazky | | |
| <u>Vlastní kapitál</u> | | |
| Základní kapitál | 100 | 100 |
| Ostatní kapitálové fondy | -31 | -12 |
| Dlouhodobé fondy tvořené ze zisku | 61 | 58 |
| Nerozdělený zisk minulých let | 24 157 | 28 472 |
| Zisk / ztráta za období | -3 175 | -1 965 |
| | <hr/> 21 112 | <hr/> 26 653 |
| <u>Dlouhodobé závazky</u> | | |
| Dlouhodobé závazky | 1 051 | 1 131 |
| Úvěry a půjčky | 169 | 0 |
| | <hr/> 1 220 | <hr/> 1 131 |
| <u>Krátkodobé závazky</u> | | |
| Obchodní a jiné závazky | 10 916 | 7 602 |
| Daňové závazky | 620 | 0 |
| | <hr/> 11 536 | <hr/> 7 602 |
| Vlastní kapitál a závazky celkem | <hr/>33 868 | <hr/>35 386 |

Prepared by: Alexandra Šimková

Podpis generálního ředitele: Pavel
Šubrt

Podpis statutárního zástupce: Alex
Speiser

Výkaz zisků a ztrát za rok 2008

| | <u>2008</u> | <u>2007</u> |
|---|--------------------|--------------------|
| Výnosy | | |
| Tržby z prodeje zboží a služeb | 52 743 | 53 352 |
| Změna stavu vnitropodnikových zásob | 460 | -675 |
| Aktivace | 335 | 226 |
| Tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu | 309 | 63 |
| Změna stavu rezerv | 0 | 0 |
| Změna stavu opravných položek | 0 | 0 |
| Ostatní provozní výnosy | 467 | 392 |
| Výnosy celkem | 54 314 | 53 358 |
| Náklady | | |
| Náklady vynaložené na prodané zboží | 21 001 | 18 902 |
| Výkonová spotřeba | 12 367 | 12 206 |
| Osobní náklady | 20 705 | 19 264 |
| Zůstatková hodnota prodaného DHM | 77 | 0 |
| Tvorba rezerv | -35 | -13 |
| Zúčtování opravných položek do provozních nákladů | -119 | 0 |
| Ostatní provozní náklady | 2 653 | 3 607 |
| Náklady celkem | -56 649 | -53 966 |
| Provozní výsledek hospodaření | -2 335 | -608 |
| | | |
| Finanční výnosy | 1 798 | 267 |
| Finanční náklady | -2 537 | -1 706 |
| Výsledek hospodaření před zdaněním | -3 074 | -2 047 |
| | | |
| Daňový náklad | -101 | 82 |
| Výsledek hospodaření za účetní období | -3 175 | -1 965 |

10. února 2009

Vyhotovil: Alexandra Šimková

Podpis generálního ředitele: Pavel Šubrt

Podpis statutárního zástupce: Alex Speiser

Príloha E Rozvaha firmy D.H.S. dle ČUS

| | | | | | | | | | | | | | | | | |
|--|--|------|--|--|--|-----|----------|---------------------|--------|---|--------|-------------------|-------|--------|-------|--|
| Zpracováno v souladu s vyhláškou č. 500/2002 Sb. ve znění pozdějších předpisů | | | ROZVAHA | | | | | | | Obchodní firma nebo jiný název účetní jednotky | | | | | | |
| | | | | | | | | | | | | | | | | |
| | | | ke dni 31.12.2008 | | | | | | | D.H.S.-Data,Hardware, | | | | | | |
| | | | (v celých tisících Kč) | | | | | | | Software, spol. s r.o. | | | | | | |
| | | | IČ | | | | | | | Sídlo, bydliště nebo místo podnikání účetní jednotky | | | | | | |
| | | | 45 30 96 55 | | | | | | | Bulharská 4 | | | | | | |
| | | | | | | | Praha 10 | | | | | | | | | |
| | | | | | | | 101 00 | | | | | | | | | |
| označ | | | AKTIVA | | | řád | | Běžné účetní období | | | | Min.úč. období | | | | |
| | | | | | | | | Brutto | | Korekce | | Netto | | | | |
| a | | | b | | | c | | 1 | | 2 | | 3 | | 4 | | |
| | | | AKTIVA CELKEM (ř. 02 + 03 + 31 + 63) | | | 001 | | 50 558 | | -16 813 | | 33 745 | | 33 078 | | |
| A. | | | Pohledávky za upsaný základní kapitál | | | 002 | | 0 | | 0 | | 0 | | 0 | | |
| B. | | | Dlouhodobý majetek (ř. 04 + 13 + 23) | | | 003 | | 21 387 | | -16 374 | | 5 013 | | 6 128 | | |
| B. | | I. | Dlouhodobý nehmotný majetek (ř.05 až 12) | | | 004 | | 10 279 | | -8 799 | | 1 480 | | 1 997 | | |
| B. | | I. | 1 | Zřizovací výdaje | | | 005 | | 0 | | 0 | | 0 | | 0 | |
| | | | 2 | Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje | | | 006 | | 0 | | 0 | | 0 | | 0 | |
| | | | 3 | Software | | | 007 | | 8 391 | | -7 111 | | 1 280 | | 1 997 | |
| | | | 4 | Ocenitelná práva | | | 008 | | 1 688 | | -1 688 | | 0 | | 0 | |
| | | | 5 | Goodwill | | | 009 | | 0 | | 0 | | 0 | | 0 | |
| | | | 6 | Jiný dlouhodobý nehmotný majetek | | | 010 | | 0 | | 0 | | 0 | | 0 | |
| | | | 7 | Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek | | | 011 | | 200 | | 0 | | 200 | | 0 | |
| | | | 8 | Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek | | | 012 | | 0 | | 0 | | 0 | | 0 | |
| B. | | II. | | Dlouhodobý hmotný majetek (ř.14 až 22) | | | 013 | | 11 108 | | -7 575 | | 3 533 | | 4 131 | |
| B. | | II. | 1 | Pozemky | | | 014 | | 102 | | 0 | | 102 | | 102 | |
| | | | 2 | Stavby | | | 015 | | 4 300 | | -1 290 | | 3 010 | | 3 096 | |
| | | | 3 | Samostatné movité věci a soubory movitých věcí | | | 016 | | 6 706 | | -6 285 | | 421 | | 933 | |
| | | | 4 | Pěstitelské celky trvalých porostů | | | 017 | | 0 | | 0 | | 0 | | 0 | |
| | | | 5 | Základní stádo a tažná zvířata | | | 018 | | 0 | | 0 | | 0 | | 0 | |
| | | | 6 | Jiný dlouhodobý hmotný majetek | | | 019 | | 0 | | 0 | | 0 | | 0 | |
| | | | 7 | Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek | | | 020 | | 0 | | 0 | | 0 | | 0 | |
| | | | 8 | Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek | | | 021 | | 0 | | 0 | | 0 | | 0 | |
| | | | 9 | Oceňovací rozdíl k nabytému majetku | | | 022 | | 0 | | 0 | | 0 | | 0 | |
| B. | | III. | | Dlouhodobý finanční majetek (ř. 24 až 30) | | | 023 | | 0 | | 0 | | 0 | | 0 | |
| B. | | III. | 1 | Podíly v ovládaných a řízených osobách | | | 024 | | 0 | | 0 | | 0 | | 0 | |
| | | | 2 | Podíly v účetních jednotkách pod podstatným vlivem | | | 025 | | 0 | | 0 | | 0 | | 0 | |
| | | | 3 | Ostatní dlouhodobé cenné papíry a podíly | | | 026 | | 0 | | 0 | | 0 | | 0 | |

| | | | | | | | |
|--|---|--|-----|---|---|---|---|
| | 4 | Půjčky a úvěry - ovládající a řídící osoba, podstatný vliv | 027 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| | 5 | Jiný dlouhodobý finanční majetek | 028 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| | 6 | Pořizovaný dlouhodobý finanční majetek | 029 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| | 7 | Poskytnuté zálohy na dlouhodobý finanční majetek | 030 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| Formulář zpracovala ASPEKT HM, daňová, účetní a auditorská kancelář, www.danovapriznani.cz , business.center.cz | | | | | | | |

| označ | | | AKTIVA | řád | Běžné účetní období | | | Min.úč. |
|-------|------|---|--|-----|---------------------|---------|--------|---------|
| | | | | | | | | období |
| | | | | | Brutto | Korekce | Netto | Netto |
| a | b | | | c | 1 | 2 | 3 | 4 |
| C. | | | Oběžná aktiva (ř. 32 + 39 + 48 + 58) | 031 | 28 191 | -439 | 27 752 | 26 316 |
| C. | I. | | Zásoby (ř.33 až 38) | 032 | 11 092 | -126 | 10 966 | 11 388 |
| C. | I. | 1 | Materiál | 033 | 2 044 | 0 | 2 044 | 2 241 |
| | | 2 | Nedokončená výroba a polotovary | 034 | 1 069 | 0 | 1 069 | 913 |
| | | 3 | Výrobky | 035 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| | | 4 | Zvířata | 036 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| | | 5 | Zboží | 037 | 7 979 | -126 | 7 853 | 8 234 |
| | | 6 | Poskytnuté zálohy na zásoby | 038 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| C. | II. | | Dlouhodobé pohledávky (ř. 40 až 47) | 039 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| C. | II. | 1 | Pohledávky z obchodních vztahů | 040 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| | | 2 | Pohledávky - ovládající a řídící osoba | 041 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| | | 3 | Pohledávky - podstatný vliv | 042 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| | | 4 | Pohledávky za společníky, členy družstva a za účastníky sdružení | 043 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| | | 5 | Dlouhodobé poskytnuté zálohy | 044 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| | | 6 | Dohadné účty aktivní | 045 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| | | 7 | Jiné pohledávky | 046 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| | | 8 | Odložená daňová pohledávka | 047 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| C. | III. | | Krátkodobé pohledávky (ř. 49 až 57) | 048 | 16 652 | -313 | 16 339 | 7 789 |
| C. | III. | 1 | Pohledávky z obchodních vztahů | 049 | 10 327 | -313 | 10 014 | 4 989 |
| | | 2 | Pohledávky - ovládající a řídící osoba | 050 | 4 308 | 0 | 4 308 | 0 |
| | | 3 | Pohledávky - podstatný vliv | 051 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| | | 4 | Pohledávky za společníky, členy družstva a za účastníky sdružení | 052 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| | | 5 | Sociální zabezpečení a zdravotní pojištění | 053 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| | | 6 | Stát - daňové pohledávky | 054 | 812 | 0 | 812 | 1 345 |
| | | 7 | Krátkodobé poskytnuté zálohy | 055 | 270 | 0 | 270 | 271 |
| | | 8 | Dohadné účty aktivní | 056 | 59 | 0 | 59 | 180 |
| | | 9 | Jiné pohledávky | 057 | 876 | 0 | 876 | 1 004 |
| C. | IV. | | Krátkodobý finanční majetek (ř. 59 až 62) | 058 | 447 | 0 | 447 | 7 139 |
| C. | IV. | 1 | Peníze | 059 | 252 | 0 | 252 | 120 |

| | | | | | | | | |
|----------|----|---|--|-----|-----|---|-----|-------|
| | | 2 | Účty v bankách | 060 | 195 | 0 | 195 | 7 019 |
| | | 3 | Krátkodobý cenné papíry a podíly | 061 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| | | 4 | Požizovaný krátkodobý finanční majetek | 062 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| D. | I. | | Časové rozlišení (ř. 64 až 66) | 063 | 980 | 0 | 980 | 634 |
| D. | I. | 1 | Náklady příštích období | 064 | 980 | 0 | 980 | 634 |
| | | 2 | Komplexní náklady příštích období | 065 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| | | 3 | Příjmy příštích období | 066 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| 2 | | | | | | | | |

| označ | | PASIVA | | řád | Běžné úč. | Min.úč. |
|-------|------|--|---|-----|-----------|---------|
| a | | b | | c | období | období |
| | | | | | 5 | 6 |
| | | PASIVA CELKEM (ř. 68 + 85 + 118) | | 067 | 33 745 | 33 078 |
| A. | | Vlastní kapitál (ř. 69 + 73 + 78 + 81 + 84) | | 068 | 22 090 | 25 213 |
| A. | I. | Základní kapitál (ř. 70 až 72) | | 069 | 100 | 100 |
| | | 1 | Základní kapitál | 070 | 100 | 100 |
| | | 2 | Vlastní akcie a vlastní obchodní podíly (-) | 071 | 0 | 0 |
| | | 3 | Změny základního kapitálu | 072 | 0 | 0 |
| A. | II. | Kapitálové fondy (ř. 74 až 77) | | 073 | -31 | -12 |
| A. | II. | 1 | Emisní ážio | 074 | 0 | 0 |
| | | 2 | Ostatní kapitálové fondy | 075 | 0 | 0 |
| | | 3 | Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků | 076 | -31 | -12 |
| | | 4 | Oceňovací rozdíly z přecenění při přeměnách | 077 | 0 | 0 |
| A. | III. | Rezervní fondy, nedělitelný fond a ostatní fondy ze zisku (ř. 79 + 80) | | 078 | 61 | 58 |
| A. | III. | 1 | Zákonný rezervní fond / Nedělitelný fond | 079 | 61 | 58 |
| | | 2 | Statutární a ostatní fondy | 080 | 0 | 0 |
| A. | IV. | Výsledek hospodaření minulých let (ř. 82 + 83) | | 081 | 25 067 | 27 331 |
| A. | IV. | 1 | Nerozdělený zisk minulých let | 082 | 25 067 | 27 331 |
| | | 2 | Neuhrazená ztráta minulých let | 083 | 0 | 0 |
| A. | V. | Výsledek hospodaření běžného účetního období (+/-) | | 084 | -3 107 | -2 264 |
| | | /ř.01 - (+ 69 + 73 + 78 + 81 + 85 + 118)/ | | | | |
| B. | | Cizí zdroje (ř. 86 + 91 + 102 + 114) | | 085 | 11 538 | 7 556 |
| B. | I. | Rezervy (ř. 87 až 90) | | 086 | 0 | 182 |
| B. | I. | 1 | Rezervy podle zvláštních právních předpisů | 087 | 0 | 0 |
| | | 2 | Rezerva na důchody a podobné závazky | 088 | 0 | 0 |
| | | 3 | Rezerva na daň z příjmů | 089 | 0 | 0 |
| | | 4 | Ostatní rezervy | 090 | 0 | 182 |
| B. | II. | Dlouhodobé závazky (ř. 92 až 101) | | 091 | -50 | 81 |
| B. | II. | 1 | Závazky z obchodních vztahů | 092 | 0 | 0 |

| | | | | | |
|----------|----|---|-----|------|-----|
| | 2 | Závazky - ovládající a řídící osoba | 093 | 0 | 0 |
| | 3 | Závazky - podstatný vliv | 094 | 0 | 0 |
| | 4 | Závazky ke společníkům, členům družstva a k účastníkům sdružení | 095 | 0 | 0 |
| | 5 | Dlouhodobé přijaté zálohy | 096 | 0 | 0 |
| | 6 | Vydané dluhopisy | 097 | 0 | 0 |
| | 7 | Dlouhodobé směnky k úhradě | 098 | 0 | 0 |
| | 8 | Dohadné účty pasivní | 099 | 0 | 0 |
| | 9 | Jiné závazky | 100 | 72 | 173 |
| | 10 | Odložený daňový závazek | 101 | -122 | -92 |
| 3 | | | | | |

| označ | | | PASIVA | řád | Běžné úč. | Min.úč. |
|--|--|----|---|--|-----------|---------|
| | | | | | období | období |
| a | | | b | c | 5 | 6 |
| B. | III. | | Krátkodobé závazky (ř. 103 až 113) | 102 | 11 419 | 7 293 |
| B. | III. | 1 | Závazky z obchodních vztahů | 103 | 6 329 | 3 277 |
| | | 2 | Závazky - ovládající a řídící osoba | 104 | 0 | 0 |
| | | 3 | Závazky - podstatný vliv | 105 | 0 | 0 |
| | | 4 | Závazky ke společníkům, členům družstva a k účastníkům sdružení | 106 | 0 | 0 |
| | | 5 | Závazky k zaměstnancům | 107 | 888 | 1 080 |
| | | 6 | Závazky ze sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění | 108 | 453 | 687 |
| | | 7 | Stát - daňové závazky a dotace | 109 | 620 | 1 109 |
| | | 8 | Kratkodobé přijaté zálohy | 110 | 2 458 | 755 |
| | | 9 | Vydané dluhopisy | 111 | 0 | 0 |
| | | 10 | Dohadné účty pasivní | 112 | 631 | 182 |
| | | 11 | Jiné závazky | 113 | 40 | 203 |
| B. | IV. | | Bankovní úvěry a výpomoci (ř. 115 až 117) | 114 | 169 | 0 |
| B. | IV. | 1 | Bankovní úvěry dlouhodobé | 115 | 0 | 0 |
| | | 2 | Krátkodobé bankovní úvěry | 116 | 169 | 0 |
| | | 3 | Krátkodobé finanční výpomoci | 117 | 0 | 0 |
| C. | I. | | Časové rozlišení (ř. 119 + 120) | 118 | 117 | 309 |
| C. | I. | 1 | Výdaje příštích období | 119 | 12 | 4 |
| | | 2 | Výnosy příštích období | 120 | 105 | 305 |
| | | | | | | |
| Právní forma účetní jednotky : | | | | | | |
| Předmět podnikání nebo jiné činnosti : | | | | | | |
| | | | | | | |
| Okamžik | Podpisový záznam osoby odpovědné za sestavení účetní | | | Podpisový záznam statutárního orgánu nebo fyzické osoby, která | | |

| | | |
|--|---------|---------------------|
| sestavení | závěrky | je účetní jednotkou |
| 06.02.09 | | |
| Formulář zpracovala ASPEKT HM, daňová, účetní a auditorská kancelář, www.danovapriznani.cz , business.center.cz | | |
| 4 | | |

Príloha F Výsledovka D.H.S. dle ČUS

| | | | | | | | | | | | |
|---|------|---|---|--|--|--|--|-----------------|---|---------|--|
| Zpracováno v souladu s vyhláškou č. 500/2002 Sb. ve znění pozdějších předpisů | | | VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY | | | | | | Obchodní firma nebo jiný název účetní jednotky | | |
| | | | | | | | | | | | |
| | | | ke dni 31.12.2008 | | | | | | D.H.S.-Data,Hardware, Software, spol. s r.o. | | |
| | | | (v celých tisících Kč) | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | Sídlo, bydliště nebo místo podnikání účetní jednotky | | |
| | | | IČ | | | | | | Bulharská 4 | | |
| | | | 45 30 96 55 | | | | | Praha 10 | | | |
| | | | | | | | | 101 00 | | | |
| | | | | | | | | | | | |
| Označení | | | TEXT | | | | | Číslo | Skutečnost v účetním období | | |
| | | | | | | | | řádku | sledovaném | minulém | |
| a | | | b | | | | | c | 1 | 2 | |
| I. | | | Tržby za prodej zboží | | | | | 01 | 29 395 | 26 687 | |
| A. | | | Náklady vynaložené na prodané zboží | | | | | 02 | 21 001 | 18 902 | |
| + | | | Obchodní marže (ř. 01-02) | | | | | 03 | 8 394 | 7 785 | |
| II. | | | Výkony (ř. 05+06+07) | | | | | 04 | 24 143 | 26 216 | |
| | II. | 1 | Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb | | | | | 05 | 23 348 | 26 665 | |
| | | 2 | Změna stavu zásob vlastní činnosti | | | | | 06 | 460 | -675 | |
| | | 3 | Aktivace | | | | | 07 | 335 | 226 | |
| B. | | | Výkonová spotřeba (ř. 09+10) | | | | | 08 | 12 662 | 13 456 | |
| B. | | 1 | Spotřeba materiálu a energie | | | | | 09 | 1 678 | 2 935 | |
| B. | | 2 | Služby | | | | | 10 | 10 984 | 10 521 | |
| + | | | Přidaná hodnota (ř. 03+04-08) | | | | | 11 | 19 875 | 20 545 | |
| C. | | | Osobní náklady | | | | | 12 | 20 705 | 19 264 | |
| C. | | 1 | Mzdové náklady | | | | | 13 | 15 440 | 14 180 | |
| C. | | 2 | Odměny členům orgánů společnosti a družstva | | | | | 14 | 0 | 0 | |
| C. | | 3 | Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění | | | | | 15 | 4 934 | 4 798 | |
| C. | | 4 | Sociální náklady | | | | | 16 | 331 | 286 | |
| D. | | | Daně a poplatky | | | | | 17 | 51 | 50 | |
| E. | | | Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku | | | | | 18 | 1 631 | 1 820 | |
| III. | | | Tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu (ř. 20+21) | | | | | 19 | 309 | 63 | |
| | III. | 1 | Tržby z prodeje dlouhodobého majetku | | | | | 20 | 309 | 63 | |
| | | 2 | Tržby z prodeje materiálu | | | | | 21 | 0 | 0 | |
| F. | | | Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku a materiálu (ř. 23+24) | | | | | 22 | 77 | 0 | |
| F. | | 1 | Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku | | | | | 23 | 77 | 0 | |
| F. | | 2 | Prodaný materiál | | | | | 24 | 0 | 0 | |
| G. | | | Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti a komplexních nákladů příštích období | | | | | 25 | -154 | -13 | |
| IV. | | | Ostatní provozní výnosy | | | | | 26 | 467 | 392 | |
| H. | | | Ostatní provozní náklady | | | | | 27 | 700 | 837 | |
| V. | | | Převod provozních výnosů | | | | | 28 | 0 | 0 | |

| | | | | | |
|--|--|--|----|--------|------|
| I. | | Převod provozních nákladů | 29 | 0 | 0 |
| * | | Provozní výsledek hospodaření | 30 | -2 359 | -958 |
| | | /(ř.11-12-17-18+19-22-25+26-27+(-28)-(-29)/ | | | |
| Formulář zpracovala ASPEKT HM, daňová, účetní a auditorská kancelář, www.danovapriznani.cz, business.center.cz | | | | | |
| 1 | | | | | |

| Označení | | TEXT | Číslo | Skutečnost v účetním období | |
|-------------------|---|---|--|-----------------------------|---------|
| | | | řádku | sledovaném | minulém |
| a | | b | c | 1 | 2 |
| VI. | | Tržby z prodeje cenných papírů a podílů | 31 | 0 | 0 |
| J. | | Prodané cenné papíry a podíly | 32 | 0 | 0 |
| VII. | | Výnosy z dlouhodobého finančního majetku (ř. 34 + 35 + 36) | 33 | 0 | 0 |
| VII. | 1 | Výnosy z podílů v ovládaných a řízených osobách a v účetních jednotkách pod podstatným vlivem | 34 | 0 | 0 |
| VII. | 2 | Výnosy z ostatních dlouhodobých cenných papírů a podílů | 35 | 0 | 0 |
| VII. | 3 | Výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku | 36 | 0 | 0 |
| VIII. | | Výnosy z krátkodobého finančního majetku | 37 | 0 | 0 |
| K. | | Náklady z finančního majetku | 38 | 0 | 0 |
| IX. | | Výnosy z přecenění cenných papírů a derivátů | 39 | 0 | 0 |
| L. | | Náklady z přecenění cenných papírů a derivátů | 40 | 0 | 0 |
| M. | | Změna stavu rezerv a opravných položek ve finanční oblasti | 41 | 0 | 0 |
| X. | | Výnosové úroky | 42 | 339 | 5 |
| N. | | Nákladové úroky | 43 | 65 | 30 |
| XI. | | Ostatní finanční výnosy | 44 | 1 459 | 262 |
| O. | | Ostatní finanční náklady | 45 | 2 380 | 1 625 |
| XII. | | Převod finančních výnosů | 46 | 0 | 0 |
| P. | | Převod finančních nákladů | 47 | 0 | 0 |
| * | | Finanční výsledek hospodaření | 48 | -647 | -1 388 |
| | | /(ř.31-32+33+37-38+39-40-41+42-43+44-45-(-46)+(-47))/ | | | |
| Q. | | Daň z příjmů za běžnou činnost (ř. 50 + 51) | 49 | 101 | -82 |
| Q. | 1 | -splatná | 50 | 130 | 0 |
| Q. | 2 | -odložená | 51 | -29 | -82 |
| ** | | Výsledek hospodaření za běžnou činnost (ř. 30 + 48 - 49) | 52 | -3 107 | -2 264 |
| XIII. | | Mimořádné výnosy | 53 | 0 | 0 |
| R. | | Mimořádné náklady | 54 | 0 | 0 |
| S. | | Daň z příjmů z mimořádné činnosti (ř. 56 + 57) | 55 | 0 | 0 |
| S. | 1 | -splatná | 56 | 0 | 0 |
| S. | 2 | -odložená | 57 | 0 | 0 |
| * | | Mimořádný výsledek hospodaření (ř. 53 - 54 -55) | 58 | 0 | 0 |
| T. | | Převod podílu na výsledku hospodaření společníkům (+/-) | 59 | 0 | 0 |
| *** | | Výsledek hospodaření za účetní období (+/-) (ř. 52 + 58 - 59) | 60 | -3 107 | -2 264 |
| **** | | Výsledek hospodaření před zdaněním (+/-) (ř. 30 + 48 + 53 - 54) | 61 | -3 006 | -2 346 |
| | | | | | |
| Okamžik sestavení | | Podpisový záznam osoby odpovědné za sestavení účetní závěrky | Podpisový záznam statutárního orgánu nebo fyzické osoby, která je účetní jednotkou | | |
| 06.02.09 | | | | | |

| | | |
|--|--|--|
| | | |
| Formulář zpracovala ASPEKT HM, daňová, účetní a auditorská kancelář, www.danovapriznani.cz , business.center.cz | | |